



Universidade de Aveiro
2016

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro

**ELVIS BRUNO
DUARTE FORTES**

**IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO
NOS PALOP**



Universidade de Aveiro
2016

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro

**ELVIS BRUNO
DUARTE FORTES**

**IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO
NOS PALOP**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Convidado Gilberto de Carvalho Fernandes, Professor do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho à minha mãe Gracinda Fortes pelo incansável apoio.

o júri

Presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

Professor Mestre Fernando José Peixinho Araújo Rodrigues
Professor Adjunto do Instituto Politécnico de Bragança

Professor Mestre Gilberto de Carvalho Fernandes
Professor Convidado da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Ao professor Gilberto de Carvalho Fernandes, pelo empenho na orientação, pelos seus ensinamentos técnicos, apoios, recomendações e disponibilidade, mais particularmente pela paciência na orientação que tornaram possível a conclusão desta dissertação.

À minha mãe Gracinda Fortes e aos meus irmãos Dilas Fortes e Ivanílson Fortes, pelo apoio incondicional.

Ao Revisor Oficial de Contas Miguel Mango pelo seu apoio e disponibilidade no fornecimento de legislação de Guiné-Bissau.

Aos colegas e amigos, que me apoiaram direta e indiretamente para a realização deste trabalho, pelo companheirismo, apoio, inspiração e amizade.

palavras-chave

IVA, PALOP, Imposto sobre o Consumo, Sistema Fiscal.

resumo

A presente dissertação tem como objetivos principais os seguintes: i) verificar a importância e o contributo do IVA para a receita fiscal dos PALOP; ii) aferir a aproximação e as divergências da tributação em IVA nos PALOP, relativamente à legislação aplicável em Portugal e iii) nos casos dos países que ainda não adotaram o IVA, analisar os principais aspetos de convergência dos Impostos sobre o Consumo e o IVA, bem como evidenciar os principais pontos de divergência. Para sua concretização foi utilizada uma metodologia qualitativa e de base documental, considerando o facto de se tratar de um estudo interpretativo, descritivo e comparativo. Além de caracterizarmos os PALOP, estudámos os seus sistemas fiscais, analisando a estrutura da sua receita fiscal, concluindo, como resposta ao primeiro objetivo que o IVA assume uma importância considerável no peso da receita fiscal. No que se refere ao segundo objetivo, procedemos ao estudo comparativo dos vários Códigos de IVA vigentes nos PALOP comparando-os com o Código de IVA em vigor em Portugal, concluindo que são mais as semelhanças do que as diferenças. Estas são mais visíveis ao nível das regras de localização das operações e das isenções internas e das importações. O atual estágio do IVA vigente em Portugal deve-se, na nossa opinião, mais às recomendações e imposições da UE do que propriamente às alterações do ambiente económico, político, social nacional. Por último, no que se refere ao terceiro objetivo constatamos que o imposto sobre o consumo da Guiné-Bissau é o que mais se aproxima da estrutura do Código de IVA, sendo que os impostos sobre o consumo adotados em Angola e São Tomé e Príncipe afiguram-se mais divergentes, portanto de mais difícil transição para o imposto IVA.

keywords

VAT, PALOP, Consumption Tax, Taxation System.

abstract

The present dissertation has as the following principal objectives: i) verifying the importance and the contribute of VAT to the tax revenue in PALOP; ii) assess the approximation and the divergences of taxation of VAT in PALOPs, regarding the legislation applied in Portugal and iii) in case of countries that do not adopt the VAT, analysing the features of convergence of consumption taxes and VAT, as well as highlight the main points of divergence.

To the achievement was used one qualitative and documental base methodology, considering the fact that it was carried out an interpretative, comparative and descriptive study. Beyond the characterization of PALOP, we study their fiscal taxation by analysing their structure. In conclusion, as answer to the first objective, once the VAT assumes a considerable importance in the weight of tax revenue. Regarding to the second objective, we proceed to a comparative study of several VAT codes present in PALOP comparing them with the Portugal VAT code. From that, we can conclude that the similiares are more numerous than the divergences. These are more significant in terms of location rules, internal exemptions and imports. In our opinion, the current VAT stage in Portugal is the result of recommendations and impositions from UE than actually of the changes in the economic, politic and social atmosphere. Lastly, on the third objective we considered that the consumption tax in Guinea-Bissau is closely to VAT code structure, being the consumptions taxes adopted in Angola and São Tomé and Príncipe divergent, therefore it represents a much more difficult transition to the VAT tax.

Índice

Lista de Quadros	iii
Lista de Siglas	iv
1. Introdução	1
1.1 Justificação e Relevância da Investigação.....	1
1.2 Definição dos Objetivos da Investigação	2
1.3 Metodologia	2
1.4 Estrutura do Trabalho.....	3
1.5. Caraterização Sucinta dos PALOP.....	4
1.5.1 Angola	4
1.5.2 Cabo Verde.....	5
1.5.3 Guiné-Bissau	7
1.5.4 Moçambique.....	8
1.5.5 São Tomé e Príncipe	10
2. Sistema Fiscal dos PALOP	13
2.1 Considerações e Conceitos.....	13
2.2. Sistema Fiscal Angolano	14
2.2.1 Sistema Fiscal no Período Colonial: Fase Anterior à Reforma de 1948-1950	14
2.2.2 A Reforma de 1948-1950	15
2.2.3 A Reforma de 1967 – 1972	15
2.2.4 Sistema Fiscal Angolano: da Independência até à Atualidade	16
2.2.5 Estrutura da Receita Fiscal	19
2.3. Sistema Fiscal Cabo-Verdiano	21
2.3.1 Período Colonial - 1901 a 1962.....	21
2.3.2 Época da Independência – 1963 a 1992	22
2.3.3 Caraterização do Estado Atual – a partir de 1992	22
2.3.4 Estrutura da Receita Fiscal	25
2.4. Sistema Fiscal Guineense.....	25
2.4.1 A Reforma Fiscal - 1983-1993	26
2.4.2 A Reforma Fiscal de 1997 – 2006.....	26
2.4.3 Estrutura da Receita Fiscal	29
2.5. Sistema Fiscal Moçambicano.....	30
2.5.1 Resenha Histórica.....	30
2.5.2 Sistema Fiscal Atual.....	32
2.5.3 Estrutura da Receita Fiscal	34
2.6. Sistema Fiscal Santomense	35

2.6.1	Caraterização do Sistema Fiscal	35
2.6.2	Estrutura da Receita Fiscal	37
2.7.	Síntese da Receita Fiscal dos PALOP	38
3.	IVA nos PALOP: Aspetos Basilares	41
3.1	Considerações Introdutórias	41
3.2.	Estudo Comparativo Sobre o IVA	42
3.2.1	Considerações Introdutórias	42
3.2.2	Incidência Objetiva	43
3.2.3	Incidência Subjetiva	48
3.2.4	Localização das Operações	52
3.2.5	Valor Tributável	59
3.2.6	Taxas	61
3.2.7	Direito à Dedução.....	62
3.2.8	Exclusões ao Direito de Dedução.....	65
3.2.9	Obrigações dos Sujeitos Passivos.....	67
3.3	Conclusões	73
4.	IVA nos PALOP: Problemática das Isenções e Exceções	75
4.1	Enquadramento	75
4.2	Isenções Internas	75
4.3	Renúncia às Isenções.....	82
4.4	Isenção nas Importações e nas Exportações.....	84
4.5	Outras Isenções	90
4.6	Regimes Especiais de Isenção.....	91
4.7	Regimes Especiais de Tributação do IVA.....	94
4.8	Conclusões:	97
5.	Imposto sobre o Consumo nos PALOP.....	99
5.1	Breves Considerações	99
5.2	Estudo Comparativo do IC versus IVA.....	100
5.3	Conclusões	110
6.	Conclusões	113
6.1	Respostas às Questões da Investigação	113
6.2	Limitações e Dificuldades.....	118
6.3	Propostas de Investigações Futuras.....	119
	Referências Bibliográficas	120

Lista de Quadros

Quadro 1 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2014 - Angola	20
Quadro 2 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2015 - Cabo Verde	25
Quadro 3 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2014 - Guiné-Bissau	30
Quadro 4 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2015 - Moçambique	35
Quadro 5 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2015 - São Tomé e Príncipe	38
Quadro 6 - Resumo das Receitas Fiscais em percentagem de 2014.....	39
Quadro 7 - Análise Comparativa da Incidência Objetiva.....	45
Quadro 8 - Análise Comparativa da Incidência Subjetiva	50
Quadro 9 - Análise Comparativa da Localização das Operações.....	54
Quadro 10 - Regras Específicas de Localização das Transmissões de Bens	56
Quadro 11 - Análise Comparativa das Exceções às Regras de Localização	58
Quadro 12 - Análise Comparativa do Valor Tributável.....	60
Quadro 13 - Análise Comparativa das Taxas de IVA	62
Quadro 14 - Análise Comparativa do Direito à Dedução	64
Quadro 15 - Análise Comparativa das Exclusões ao Direito à Dedução	67
Quadro 16 - Análise Comparativa das Isenções Internas.....	78
Quadro 17 - Análise Comparativa da Locação de Imóveis.....	82
Quadro 18 - Análise Comparativa da Renúncia às Isenções.....	85
Quadro 19 - Análise Comparativa das Isenções nas Importações.....	88
Quadro 20 - Análise Comparativa de Outras Isenções.....	94
Quadro 21 - Análise Comparativa dos Regimes Especiais de Isenção	95
Quadro 22 - Análise Comparativa dos Regimes Especiais de Tributação	98

Imposto sobre o Consumo

Quadro 23 - Análise Comparativa da Incidência Objetiva.....	104
Quadro 24 - Análise Comparativa da Incidência Subjetiva	105
Quadro 25 - Análise Comparativa das Isenções.....	106
Quadro 26 - Análise Comparativa do Valor Tributável.....	108
Quadro 27 - Análise Comparativa das Taxas.....	109
Quadro 28 - Análise Comparativa do Direito à Dedução	110
Quadro 29 - Análise Comparativa da Exclusão ao Direito à Dedução	111
Quadro 30 - Análise Comparativa das Obrigações dos Sujeitos Passivos	112

Lista de Siglas

AEO - African Economic Outlook
AICEP Portugal Global - Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal
AT - Autoridade Tributária
CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CIVA CV - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado de Cabo Verde
CIVA MZ - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado de Moçambique
CIVA PT - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado de Portugal
CIPU - Código do Imposto Predial Urbano
EM - Estado Membro
EU - União Europeia
EUA - Estados Unidos da América
IC - Imposto sobre o Consumo
IC AG - Imposto sobre o Consumo de Angola
ICE - Imposto sobre os Consumos Específicos
IC STP - Imposto sobre o Consumo de São Tomé e Príncipe
IEC - Impostos Especiais sobre o Consumo
IGV - Introdução do Imposto Geral sobre Vendas e Serviços
IRC - Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas
IRPC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRPS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IUP - Imposto Único sobre o Património
IUR - Imposto Único sobre o Rendimento
IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado
OE - Orçamento de Estado
RECIVA MZ - Regulamento do CIVA de Moçambique
RITI - Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
PALOP - Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa
PIB - Produto Interno Bruto
UEMOA - União Económica e Monetária da África Ocidental

1. Introdução

Com a presente dissertação pretendemos analisar a tributação em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) nos diferentes Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa (PALOP), evidenciando as principais diferenças e semelhanças entre os vários Códigos de IVA, relativamente ao Código do IVA adotado em Portugal, dado a aproximação histórica, económica e social existente entre estes países. Por outro lado, pretendemos verificar a importância do IVA na receita fiscal dos vários países. Relativamente aos PALOP que ainda não adotaram o IVA, analisaremos os principais aspetos de convergência dos Impostos sobre o Consumo (IC) e o IVA, bem como evidenciaremos as principais divergências.

Os impostos têm assumido um papel importante no financiamento dos Estados. E o IVA não foge à regra. É, para a generalidade dos autores, a mais importante forma de tributação indireta. Neste contexto, o IVA tem vindo a ganhar cada vez mais relevância e peso nos sistemas fiscais dos vários países, verificando-se um enorme crescimento que fica a dever-se à sua simplicidade fiscal e ao seu reduzido custo administrativo. Neste enquadramento recorde-se a célebre frase de Sanches (2010): “o IVA é o imposto cujas principais qualidades são os seus principais defeitos: cego em relação à capacidade contributiva de quem o suporta, é dotado de uma simplicidade que permite reduzidos custos de cumprimento” (p. 46).

1.1 Justificação e Relevância da Investigação

Uma vez que o estudo é sobre o IVA nos PALOP (ou sobre o IC), consideramos oportuno iniciar a investigação dando uma visão geral sobre aspetos caracterizadores destes países: Angola, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique e São Tomé e Príncipe. De realçar que todos eles foram colónias de Portugal, que depois se tornaram independentes, ajustaram o seu desenvolvimento económico e social às suas estratégias políticas, não sendo alheios as suas localizações geoestratégicas, bem como os recursos naturais que dispõem ⁽¹⁾.

¹ Procederemos à análise por ordem alfabética dos países, não atendendo a quaisquer outros critérios. Ou seja, não elegemos quaisquer critérios para aferir a importância de cada um deles. Ver ponto 1.5.

1.2 Definição dos Objetivos da Investigação

No final deste estudo pretendemos responder às seguintes questões:

1. Quais as diferenças substanciais existentes entre os regimes de IVA dos PALOP e o vigente em Portugal?
2. Relativamente aos países que não adotaram o IVA, os respetivos IC aproximam-se ou divergem do IVA?

Para nos ajudar a dar resposta a estas questões definimos os seguintes objetivos:

- ✓ Verificar a importância e o contributo do IVA para a receita fiscal dos PALOP;
- ✓ Aferir a aproximação e as divergências da tributação em IVA nos PALOP, relativamente à legislação aplicável em Portugal;
- ✓ E, nos casos dos países que ainda não adotaram o IVA, analisar os principais aspetos de convergência dos IC e o IVA, bem como evidenciar os principais pontos de divergência.

Como nota final, recorde-se que no mundo cada vez mais globalizado e competitivo a definição da “nossa casa” deixa de ser o local onde nascemos/vivemos passando a ser onde nos iremos realizar, entre outros, a nível pessoal e profissional, sendo este o propósito para o desenvolvimento desta dissertação. Ou seja, pretendemos conhecer novas realidades suscetíveis de facilitar a nossa integração profissional. Assim, desejamos que o estudo permita transmitir uma ideia global dos sistemas fiscais dos PALOP, bem como a importância da adoção do IVA e a sua aproximação ou afastamento face ao normativo Português. Esperamos que esta investigação sirva também de base de consulta fiável, bem como documento de suporte para estudos futuros.

1.3 Metodologia

Para a realização do estudo recorreremos a uma abordagem qualitativa e de base documental, sem recurso a métodos e técnicas estatísticas, pelo facto de ser um estudo interpretativo, descritivo e comparativo. A investigação qualitativa centra-se na compreensão dos problemas, analisando os comportamentos, as atitudes e os valores. Este tipo de investigação é indutivo e descritivo, na medida em que o investigador desenvolve conceitos e ideias a partir de padrões encontrados nos dados, contrariamente ao que

acontece com a investigação quantitativa, na qual se recolhem dados para comprovar modelos, teorias ou verificar hipóteses (Sousa & Baptista, 2011).

1.4 Estrutura do Trabalho

A dissertação encontra-se estruturada em cinco capítulos. Na Introdução, além da justificação, objetivos e metodologia do estudo, procedemos à caracterização dos vários países PALOP, como forma de facilitar a compreensão dos respetivos sistemas fiscais e as razões da implementação (ou não) do IVA enquanto principal imposto sobre o consumo.

No segundo capítulo começamos por analisar os sistemas fiscais de cada país dos PALOP efetuando uma resenha da sua evolução histórica até à situação atual, abordando também a evolução das receitas fiscais.

O terceiro capítulo, cerne da presente dissertação, está reservado para algumas considerações sobre o IVA, especialmente no que se refere à incidência (objetiva e subjetiva), base tributável, localização e outros aspetos essenciais caracterizadores do IVA, como sejam as obrigações declarativas. Efetuamos ainda um estudo sinótico do IVA aplicado em Moçambique e Cabo Verde, comparando-os com o regime de IVA vigente em Portugal, evidenciando as convergências e divergências entre os mesmos, com recurso a quadros comparativos.

O quarto capítulo fica reservado, ainda em sede de IVA, para analisarmos, também de forma comparativa, as isenções dos vários Códigos em estudo, bem como para elencar os regimes especiais de IVA vigentes nos vários países. A autonomização deste capítulo justifica-se tendo em consideração a complexidade, a densidade e a importância destas matérias.

No quinto capítulo abordamos a situação dos países do PALOP (Angola, Guiné-Bissau e São Tomé e Príncipe) que ainda não adotaram o IVA, vigorando, nestes países, impostos (específicos) sobre o consumo. Daremos especial atenção às aproximações e divergências entre eles, comparativamente ao IVA vigente em Portugal.

No sexto e último capítulo apresentamos as principais conclusões que o estudo nos proporciona, bem como as limitações do mesmo, assim como as principais pistas de investigação futura.

1.5. Caraterização Sucinta dos PALOP

1.5.1 Angola

Entre os PALOP, Angola é o maior país em termos territoriais, com uma área de 1.246.700 km², que em comparação com o território português é sensivelmente catorze vezes maior. A sua população aproxima-se dos 24 milhões de habitantes segundo os dados do Instituto Nacional de Estatística de Angola (2014).

A economia angolana até 2014 tinha vindo a registar um crescimento satisfatório, derivado do aproveitamento dos seus recursos naturais (petróleo, gás natural, cobre, fosfato e diamantes). O país beneficiou com as elevadas receitas petrolíferas, tendo até conseguido ajustar a sua consolidação macroeconómica (Banco de Portugal - [BdP], 2014). Mas no ano 2015 a economia foi severamente atingida pelo declínio acentuado dos preços internacionais do petróleo, bem como pela redução temporária da sua produção devido a uma permanente falta de planeamento da manutenção dos campos petrolíferos e a uma prolongada seca (African Economic Outlook [AEO], 2016) .

O mesmo estudo acrescenta que ao longo de 2015/16 Angola irá continuar a sofrer os efeitos de significativas baixas dos preços do petróleo. Prevê-se que a descida conduza a consideráveis cortes na despesa pública, com a consequente desaceleração da taxa de crescimento do Produto Interno Bruto (PIB).

Estes acontecimentos, proporcionaram ao PIB um crescimento de apenas 3.8%, em 2015. Os setores não-petrolíferos foram os principais impulsionadores do crescimento económico, nomeadamente o setor agrícola (este setor é responsável 70% do emprego total), o setor energético, a indústria transformadora, a construção e os serviços. No entanto, a economia continua dependente do petróleo cujo peso representa 95% das exportações, 70% da receita pública total e 46% do PIB (AEO, 2016).

Relativamente às exportações, estas resumem-se a dois produtos naturais: o petróleo com cerca de 95%, se consideramos os outros produtos derivados do petróleo, e os restantes 5% dizem respeito a diamantes. As exportações têm como destino preferencial a China (48%), os Estados Unidos da América (EUA) (9%) e a Índia (9%), segundo os dados apresentados no portal da Agência para Investimento e Comércio Externo de Portugal (Aicep Portugal Global, 2016a).

Por outro lado, as importações de Angola são repartidas por bens essenciais, equipamentos e serviços. Têm a sua origem essencialmente na China, ocupando este país, atualmente, uma quota de 24.4%, seguido de Portugal (16.5%).

Em suma, Angola vive essencialmente em torno da indústria petrolífera, sendo que a maioria das suas exportações e importações envolvem a China e, no que toca às importações, Portugal também assume uma importância capital.

Atendendo às características de Angola e ao seu enquadramento económico podemos antever que o sistema fiscal angolano é fortemente alicerçado no Imposto sobre as Atividades Petrolíferas.

1.5.2 Cabo Verde

O arquipélago de Cabo Verde está localizado na costa ocidental africana, tendo perímetro territorial de 4.033 km², que, em comparação com o território de Portugal, é aproximadamente vinte e duas vezes menor. É constituído por dez ilhas, sendo a última não habitada: Santo Antão, São Vicente, Sal, Maio, Fogo, Brava, São Nicolau, Boa Vista, Santiago e Santa Luzia. A população é cerca de meio milhão, de acordo com o Censo de 2010 realizado pelo Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde (2010).

Cabo Verde sendo um país com clima árido e sem recursos naturais semelhantes aos de Angola, aproveita a sua localização geográfica, isto é, está no centro das importantes rotas comerciais que ligam África e a Europa aos mercados do continente americano. Esta posição geoestratégica permite o desenvolvimento da sua economia com base em dois pilares: o turismo e a prestação de serviços. Neste sentido, o país vem apostando fortemente na criação de infraestruturas aeroportuárias.

A Aicep Portugal Global (2016b) sublinha também que o país tem vindo a beneficiar do fator que o distingue da maioria dos países africanos: a sua estabilidade política e social. Essa distinção tem atraído ao arquipélago a ajuda pública ao desenvolvimento e ao investimento privado, predominantemente ligados ao turismo. Portanto, a economia está bastante concentrada nos serviços.

De acordo com AEO (2016), este setor representa em média 70% do PIB. Por outro lado, não podem ser esquecidas as remessas dos emigrantes, que constituem uma fonte

importante de rendimento para o arquipélago, uma vez que tem uma comunidade de cerca de um milhão de pessoas radicadas no estrangeiro.

O setor secundário tem uma representação bastante reduzida na economia. A inexistência de matérias-primas obriga à forte dependência do exterior. A escassez de água potável, a insularidade e a pequenez do mercado justificam a inexistência de atividades industriais relevantes, além das atividades de processamento da pesca (Câmara de Comércio Indústria e Turismo de Portugal e Cabo Verde, 2016).

Por seu turno, o setor primário tem registado um crescimento bastante modesto, tendo a sua participação global no PIB diminuído. A agricultura continua a ser dominada pela agricultura de subsistência e não comercial. Para mudar esse panorama o governo tem vindo a intensificar os investimentos neste setor, através da construção de barragens e diques de grande porte, para melhorar as condições de praticabilidade das atividades agrícolas, que emprega cerca de um terço da população, sendo a maioria pobre (AEO, 2016).

Cabo Verde, sendo um país não industrializado e sem recursos naturais, os produtos mais exportados são provenientes da atividade piscatória e sua transformação, que representam aproximadamente 84% das exportações segundo Aicep Portugal Global (2014). As exportações têm como destino preferencial a Espanha (76%) e Portugal (16%).

Em síntese, Cabo Verde não tem uma indústria desenvolvida, o que tem levado o país a importar quase tudo que é consumido (bens essenciais e todo o tipo de bens de equipamento). Tem como seu principal fornecedor Portugal, seguindo-se Holanda, Brasil e Espanha.

Em suma, de acordo com as características de Cabo Verde, sobretudo a sua condição de arquipélago e o fraco desenvolvimento do setor secundário, teremos oportunidade, em capítulos seguintes, de demonstrar a importância dos Impostos sobre Transações Internacionais e do IVA, enquanto elementos basilares do seu sistema fiscal.

1.5.3 Guiné-Bissau

A Guiné-Bissau situa-se na costa ocidental africana, limitada a Norte pela República do Senegal, a Leste e a Sul pela República da Guiné Conakry e a Oeste pelo Oceano Atlântico. O país tem um perímetro territorial de 36.125 km², que em comparação com Portugal é sensivelmente três vezes menor. A população total é de cerca de 1.7 milhões de habitantes.

A economia guineense caracteriza-se por fortes desequilíbrios estruturais e macroeconómicos que se traduzem, por sua vez em grave desequilíbrio externo, produtividade muito baixa, ausência de competitividade decorrente da conjugação da descida do preço internacional do caju (produto mais importante de exportação) e dos níveis de fiscalidade aplicados às exportações, a que se junta um acentuado desequilíbrio nas contas públicas. Acresce o facto de a evolução económica ter sido ainda marcada pela instabilidade política e social, com reflexos transversais à atividade económica do país. Um dos principais efeitos desta situação relaciona-se com o aumento do setor informal, retirando do circuito estatístico, fluxos económicos importantes (Cassamá, 2010).

Em 2014, a economia guineense registou um crescimento de aproximadamente 2.6%. Este crescimento é explicado pela melhoria do clima sociopolítico. No ano 2013 a economia foi bastante condicionada pelas perturbações políticas ocorridas em abril de 2012 (Golpe de Estado). O regresso à ordem constitucional, após as eleições, permitiu ao governo da Guiné-Bissau trabalhar no sentido da normalização orçamental através da emissão de bilhetes do tesouro, segundo AEO (2016).

Em síntese, a economia guineense está muito alicerçada no setor primário, onde a agricultura, a silvicultura, as pescas e a pecuária representaram cerca de 49.1% do PIB. Este setor emprega 72.4% da força de trabalho. Por seu turno, o setor secundário tem vindo a afirmar-se sobretudo à custa da indústria transformadora (AEO, 2016).

Por fim, o setor terciário não tem fugido à regra. Cresceu 3.5% relativamente ao ano de 2013 (AEO, 2016). Este aumento fica a dever-se substancialmente à recuperação da hotelaria, restauração e comércio (3%) e a uma maior contribuição da administração pública (5%).

Ao nível das exportações, como a economia é fortemente dependente da agricultura, os produtos mais exportados são: frutas 68.8% e madeira 21.4% (Aicep Portugal Global, 2015). As exportações têm como destino preferencial a Índia (62%) e Senegal (22.4%).

Por outro lado, no que se refere às importações, de acordo com os dados apresentados pela Aicep Portugal Global (2016c) os bens com mais peso são: produtos petrolíferos (20.2%) e bebidas (6.4%), sendo que o país importa quase tudo que é consumido. Senegal (30.2%) para além de ser um dos maiores clientes é também o maior fornecedor de Guiné-Bissau. No segundo lugar encontra-se Portugal (25.1%), que vem aumentando as suas trocas comerciais.

Face às características enunciadas, veremos que o sistema fiscal da Guiné-Bissau assenta sobretudo na Contribuição Industrial (tributa as pessoas coletivas) e o Imposto geral sobre as Vendas e Serviços.

1.5.4 Moçambique

Moçambique situa-se na Costa sudeste de África, faz fronteira, a Norte, com a República da Tanzânia, a Noroeste com o Malawi e a Zâmbia, a Oeste com o Zimbabwe e a República da África do Sul, e a Sul com a Suazilândia e a África do Sul. Com um território de 801.590 km², que é aproximadamente nove vezes maior que o território de Portugal. A sua população aproxima-se dos 25 milhões de habitantes.

Moçambique é considerado um caso de sucesso em África. O seu desenvolvimento económico tem vindo a destacar-se em relação aos outros países africanos, afirmando-se a sua economia como uma das mais dinâmicas da África Subsariana. No ano 2014, a economia moçambicana teve um crescimento de 7.6% e com as perspetivas a permanecerem positivas superiores aos 4.8% do conjunto dos países da Southern African Development Community (SADC) ⁽²⁾, do qual faz parte. Os principais impulsionadores da economia foram: **i)** o investimento direto estrangeiro, com especial incidência no setor extrativo, particularmente na extração de carvão para exportação e, por outro lado, **ii)** o aumento da despesa pública.

² Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral. Composta por 15 países (África de Sul, Angola, Botswana, República Democrática do Congo, Lesoto, Madagáscar, Malawi, Maurícia, Moçambique, Namíbia, Suazilândia, Tanzânia, Zâmbia, Zimbabwe e Seicheles)

Além destas vantagens, o país é considerado uma plataforma de entrada no mercado da SADC, que agrega cerca de 250 milhões de consumidores ⁽³⁾ (Aicep Portugal Global, 2016d).

A economia moçambicana é relativamente diversificada, uma vez que existe uma distribuição setorial considerável. O setor que emprega mais pessoas é o da agricultura (cerca de 70% da população), representando 28.9% do PIB. Esperam-se melhorias para os próximos anos, suportadas pelo aumento da produção de carvão e a continuação do investimento público (Aicep Portugal Global, 2016d).

O sector dos serviços tem um peso preponderante, contribuindo com 47.1% para o PIB, em 2014, empregando cerca de 13% da população, enquanto a indústria contribui com 24% para o PIB, empregando apenas 6% da força laboral.

Nos últimos anos, os principais produtos exportados por Moçambique foram os combustíveis e óleos minerais (30%) e o alumínio e as suas obras (29.9%), que no seu conjunto representam quase 60% (Aicep Portugal Global, 2016d). Os Países Baixos constituem um importante parceiro comercial de Moçambique (23.5%), destacando-se como principal cliente. Em segundo lugar a África de Sul tem uma quota de cerca de 20.1%.

Os combustíveis e óleos minerais são os produtos que constituem também as maiores parcelas das importações 19.5%, representando as máquinas e aparelhos mecânicos 13% (Aicep Portugal Global, 2016d). Moçambique tem como principal fornecedor a África de Sul (33.1%) e em segundo lugar Bahrain (9.3%).

Devido à diversificação da economia moçambicana e atendendo à importância do setor secundário, tudo aponta para que o seu sistema fiscal não negligencie o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, bem como o IVA, uma vez que, se trata de uma economia ativa e dinâmica.

³ Se compararmos a SADC com outros blocos regionais de comércio podemos aquilatar a sua importância. Repara-se que a União Europeia tem cerca de 500 milhões de consumidores e o Mercosul cerca de 270 milhões.

1.5.5 São Tomé e Príncipe

São Tomé e Príncipe é, em termos territoriais, o país mais pequeno dos PALOP e de África. Situa-se no Golfo da Guiné. Está afastado 380 km da costa ocidental de África. É constituído por duas ilhas principais (Ilha de São Tomé e Ilha do Príncipe), com um perímetro territorial de 1.001 km², que em comparação ao território português é sensivelmente noventa e duas vezes menor. A sua população, segundo o Instituto Nacional de Estatística de São Tomé e Príncipe (2012), é de 178 mil habitantes.

Aicep Portugal Global (2016e) caracteriza a economia de São Tomé e Príncipe como uma economia de dimensão reduzida, com uma estreita base de produção e exportação. Considera-a muito vulnerável às pressões externas e dependente do fluxo de ajuda internacional. Por outro lado, o estudo realça a localização privilegiada no Golfo da Guiné e os diversos projetos estruturantes para o país, sendo estes fatores cruciais para o seu desenvolvimento e para tornar as ilhas numa plataforma logística para os mercados da região, ricos em recursos minerais, madeiras, café e cacau. Acrescenta ainda que São Tomé e Príncipe vem aplicando uma estratégia tendente à abertura, modernização e desenvolvimento da sua economia.

Segundo os dados apresentados por AEO (2016), em 2014 a economia santomense teve um crescimento do PIB real de 4.9%, fruto, em parte, do aumento do Investimento Direto Estrangeiro e da estabilidade no avanço de projetos financiados pelos doadores internacionais. Essa evolução da economia foi conduzida essencialmente pelos setores dos serviços (retalho e turismo), da construção e da agricultura.

O setor dos serviços domina a economia santomense, assumindo o setor primário o segundo lugar. No ano 2014 o setor de serviços foi o que mais contribuiu para o crescimento da economia do país (comércio grossista e a retalho; transportes, armazenagem, comunicações e administração pública), representando cerca de 60% do PIB (AEO, 2016), tendo o setor da agricultura contribuído com 22.5%.

Em relação às exportações de São Tomé e Príncipe, estas concentram-se num único produto: o cacau, que representa, em média 91% total das exportações durante os últimos anos (Aicep Portugal Global, 2016e). As exportações têm como destino preferencial Bélgica (24%), Países Baixos (21.2%) e Espanha (19.9%).

No que se refere às importações de São Tomé e Príncipe, os combustíveis constituem o principal produto, representando cerca de 22.9%. Logo de seguida encontram-se as bebidas com 8%. Tem como principal fornecedor Portugal, de onde provêm cerca de 60% das importações. Na segunda posição tem Angola com cerca de 22%. Em relação aos restantes exportadores as percentagens são baixas e variam de ano para ano, não formando qualquer tendência de evolução.

Face ao cenário descrito, tudo aponta para que a principal fonte de receita do sistema fiscal Santomense se concentre no Imposto sobre as Importações e no Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares, uma vez que o número das empresas não é significativo, não gerando por isso grande receita fiscal.

Concluída a apresentação dos PALOP, pretendemos, no capítulo seguinte, efetuar o estudo dos seus respetivos sistemas fiscais, incluindo a sua génese, evolução e desenvolvimentos recentes, com o objetivo de analisarmos a importância do IVA ou dos impostos sobre o consumo.

2. Sistema Fiscal dos PALOP

2.1 Considerações e Conceitos

Neste capítulo pretendemos apresentar uma síntese dos vários sistemas fiscais dos PALOP, realçando a evolução dos mesmos e apresentando a estrutura atual da receita fiscal de cada um. Para o efeito, começaremos por apresentar algumas considerações e conceitos em torno de sistema fiscal.

Sistema fiscal é “entendido, de forma simples, como conjunto de impostos vigente num determinado país ou espaço geográfico” (Pereira, Afonso, Arcanjo & Santos, 2012, p. 219). Os países têm adequado os seus sistemas fiscais de acordo com as suas necessidades financeiras, com o objetivo de obter um sistema ótimo, que lhes garanta maior receita. Para alcançar a otimização do sistema fiscal, devem muni-lo de algumas características essenciais como: a eficiência, a flexibilidade e a equidade.

Segundo, Pereira et al. (2012) para que um sistema fiscal seja eficiente “os impostos devem ser escolhidos de molde a minimizarem as interferências com decisões eficientes dos agentes económicos tomadas em mercados competitivos” (p.219). Os mesmos autores referem também que um sistema fiscal só é flexível quando “a estrutura dos impostos é concebida de modo a constituir um instrumento eficaz de estabilização automática da conjuntura” (p.219).

A equidade ou justiça fiscal é um dos pilares mais importantes do sistema fiscal. Segundo Sanches (2010), a noção de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é no sentido de justiça tributária: “que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes”(Sanches, 2010, p. 13).

Por seu turno, Pereira et al. (2012) acrescenta que em termos normativos a justiça fiscal encontra-se subdividida em função de dois tipos de critérios: a **equidade horizontal** que defende que os indivíduos/famílias com a mesma capacidade contributiva devem ser tributados da mesma forma e, por outro lado, a **equidade vertical** que advoga que os indivíduos/famílias com condições contributivas diferentes devem suportar montantes de impostos diferentes.

Ainda segundo Pereira et al. (2012) existem diversos fatores que influenciam a evolução do sistema fiscal, os diferentes modelos de tributação e a multiplicidade das figuras tributárias, tais como: **i)** históricos e políticos e **ii)** estrutura socioeconómica.

Na análise detalhada que se segue a cada um dos sistemas fiscais teremos a oportunidade de verificar que de fato estes fatores, sobretudo os políticos e os socioeconómicos, influenciam decisivamente os sistemas fiscais. No caso dos PALOP é (ainda) notória a influência do sistema fiscal de Portugal nas suas ex-colónias.

2.2. Sistema Fiscal Angolano

Angola, tendo sido uma das colónias portuguesas, o seu sistema fiscal foi influenciado consideravelmente pelo sistema fiscal português em vigor na altura da colonização. Por isso, justifica-se, logo à partida, uma abordagem do sistema fiscal durante o período colonial e pós colonização. O período colonial é repartido em três fases: i) fase anterior à reforma fiscal de 1948-1950; ii) fase de implementação desta reforma e iii) fase da reforma de 1967-1972. O período pós colonização inicia-se com a independência e prossegue até à atualidade.

2.2.1 Sistema Fiscal no Período Colonial: Fase Anterior à Reforma de 1948-1950

Durante este período as principais fontes de receita provinham dos Direitos de Importação (com relevo para os tecidos e vinho da Metrópole) e do Imposto Indígena ⁽⁴⁾, criado em 1906, que veio a ser a principal fonte de receita tributária durante duas décadas. A estrutura de impostos indiretos incluía também alguns impostos específicos sobre a produção e o consumo, concretamente: o Imposto de Tonelagem, o Imposto de Mercês Ultramarinas e o Imposto de Salvação Pública ⁽⁵⁾. Por outro lado, ao nível da tributação direta sobressaíam a Contribuição Industrial, a Contribuição Predial e a Contribuição sobre o Arrendamento de Habitações (Cruz & Santos, 1994).

⁴ O Imposto Indígena incidia sobre cada palhota. A sua exigência era feita, regra geral, sob forma de capitação, a ele se sujeitando todos os indígenas válidos (pessoas nativas dos países colonizados: Angola, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique e São Tomé e Príncipe), tivessem ou não palhota própria.

⁵ Inicialmente com carácter transitório e excecional, era um imposto especial sobre os funcionários públicos.

O sistema, na globalidade, era profundamente injusto e inadequado à realidade económica. De fato, traduzia-se num paraíso fiscal para as enormes riquezas acumuladas no café, no sisal e no algodão, no comércio e em algumas indústrias extrativas, num desagravamento pautal iniciado nos anos trinta em favor dos produtos portugueses e numa forma de captação dos rendimentos do trabalho indígena cujo imposto representava, até 1944, quase 40% do total arrecadado (Cruz & Santos, 1994).

2.2.2 A Reforma de 1948-1950

Esta reforma centrou-se na tributação direta. A estrutura da **tributação direta** que incluía o Imposto sobre o Património, passou a ser constituída pelo Imposto Profissional, a Contribuição Predial Urbana, o Imposto sobre as Explorações Agrícolas, Florestais, Pecuárias, Pescas, Minas e Sal, a Taxa Pessoal Anual (agravando o Imposto Indígena), o Imposto Contribuição Industrial, o Imposto Complementar (que substitui o Imposto de Defesa, tendo em vista uma maior personalização do sistema) e o Imposto sobre as Sucessões e as Doações (Cruz & Santos, 1994).

No entanto, também se verificaram alguns ajustamentos na **tributação indireta**, tendo como objetivo a atenuação da carga fiscal. Neste contexto, na área aduaneira, reduziram-se ou anularam-se algumas sobretaxas sobre matérias-primas. Por outro lado, harmonizou-se a nomenclatura pautal com as outras colónias, mas manteve-se o sistema da pauta preferencial para as principais mercadorias portuguesas. Criou-se ainda a Sisa sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e agravou-se o Imposto de Selo, registando-se ainda a existência de Impostos de Produção e Consumo de Bebidas Alcoólicas, Tabacos e outras Mercadorias (Cruz & Santos, 1994).

2.2.3 A Reforma de 1967 – 1972

O sistema fiscal angolano instituído neste período caracteriza-se por ser idêntico ao de Portugal, isto é, um sistema de **natureza cedular** que pretendia tributar separadamente cada categoria de rendimentos (salários, juros, rendas e lucros), através da implementação de vários impostos autónomos: o Imposto Profissional (em 1972), o Imposto sobre Aplicação de Capitais (em 1972), o Imposto Predial Urbano (em 1970) e o Imposto

Industrial (em 1972), coroados por um imposto de sobreposição global, o Imposto Complementar, em tudo semelhante ao da Metrópole.

Na vertente de **tributação indireta** criou-se o Imposto de Produção e Consumo que resultou da fusão de vários outros impostos. Trata-se de um imposto global e sintético sobre a despesa, incidindo sobre produtos muito variados, constantes de uma tabela, não se identificando, contudo, com o Imposto Especial de Consumo (Cruz & Santos, 1994). Entrou em vigor o Código Geral Tributário que instituiu uma legislação unitária de tributação do rendimento, uma vez que integrava todos os preceitos de carácter geral comuns a estes impostos, sobre a vigência, interpretação e aplicação das normas fiscais, garantias dos contribuintes, isenções e regulação das obrigações fiscais e das suas infrações.

2.2.4 Sistema Fiscal Angolano: da Independência até à Atualidade

Angola tornou-se independente em 10 de novembro de 1975. Herdou um sistema fiscal extremamente influenciado pelo sistema fiscal Português. A estrutura do sistema possuía, como base, um conjunto de diplomas publicados entre 1967 e 1972, inspirados sobretudo na reforma tributária dos rendimentos em Portugal dos anos sessenta e, em menor grau, em diplomas provenientes da reforma tributária de 1948, e da reforma portuguesa de 1929 (Cruz & Santos, 1994).

Após a independência operou-se a simplificação do sistema, erradicando os impostos mais conotados com o sistema colonial, como era o caso do Imposto de Capitação e do Imposto Extraordinário de Defesa ou da chamada pauta preferencial para os produtos de origem portuguesa. Em contrapartida, foram criados outros impostos, tais como o Imposto de Resistência Popular (em 1978), que no fundo consistia num adicional ao Imposto Industrial, Predial Urbano, Profissional e de Capitais, sujeito a taxas progressivas (Cruz & Santos, 1994).

Neste processo de reformas, o ano de 2010 representa um marco assinalável, uma vez que através do Decreto Presidencial n.º 155/10, de 28 de julho, se criou uma estrutura responsável pela concretização do “Projeto Executivo para a Reforma Tributária – PERT”. Em 2011, com especial relevância, foi publicado o Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de março, que estabelece as linhas concretas para a reforma tributária. Esta reforma preocupa-

se, para além dos impostos, com a atração de investimento, com a promoção do emprego e a integração social, mediante o incremento de maior justiça na repartição da carga tributária.

Atualmente o sistema fiscal Angolano é constituído por um conjunto de impostos, que podemos repartir em: **i)** sobre o rendimento; **ii)** sobre o consumo; **iii)** sobre o património; e **iv)** referente às atividades extrativas.

Uma vez que a dissertação incide sobre o IVA e, em alternativa, sobre o IC, relativamente a Angola daremos uma perspetiva geral dos outros impostos, aprofundando no que diz respeito ao IC ⁽⁶⁾.

Começando pelo imposto sobre o rendimento podemos dividi-lo em: Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho ⁽⁷⁾, Imposto Industrial ⁽⁸⁾, Imposto sobre Aplicação de Capitais ⁽⁹⁾ e Imposto Predial Urbano ⁽¹⁰⁾.

O **Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho** ⁽¹¹⁾ incide sobre os rendimentos por conta própria ou por conta de outrem, expressos em dinheiro, ainda que auferidos em espécie, de natureza contratual, periódicos ou ocasionais, fixos ou variáveis, independentemente da sua proveniência, local, moeda, forma estipulada para o seu cálculo e pagamento. Em bom rigor, abrange as categorias A – Trabalho Dependente - e B – Rendimentos Empresarias e Profissionais - do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, em vigor em Portugal.

O **Imposto Industrial** incide sobre os lucros imputáveis ao exercício de qualquer atividade de natureza comercial ou industrial, ainda que acidentais, obtidos por pessoas coletivas, quer sejam sociedades, fundações, fundos autónomos, empresas públicas, cooperativas e associações de beneficência. Sublinhe-se que as sociedades sob alçada da entidade de

⁶ Vd. Capítulo 5.

⁷ Aprovado pela Lei n.º 18/14, de 22 de outubro, que revoga: i) o Código do Imposto sobre o Rendimento aprovado pela Lei n.º 10/99, de 29 de outubro, ii) o Decreto Executivo n.º 80/09, de 7 de agosto, iii) bem como toda a legislação que contrarie o disposto na presente lei.

⁸ Aprovado pela Lei n.º 19/14, de 22 de Outubro, que revoga o Diploma Legislativo n.º 35/72, de 29 de abril; a Lei n.º 18/92, de 3 de julho; a Lei n.º 07/97, de 10 de outubro e a Lei n.º 05/99, de 6 de agosto, bem como toda a legislação que disponha em contrário.

⁹ Encontra-se regimentado no código que foi aprovado pelo Decreto Legislativo Presidencial n.º 05/11, de 30 de dezembro de 2011.

¹⁰ Regulado pelo Diploma Legislativo n.º 44044, de 13 de outubro de 1970, que foi alterado pelo Diploma Legislativo n.º 06/96, de 19 de abril e pela Lei n.º 18/11, de 21 de abril.

¹¹ Em termos de Orçamento de Estado (OE) é retratado como Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Singulares (Quadro 1).

supervisão de seguros, entidade de supervisão de jogos, pelo Banco Nacional de Angola e pela Comissão do Mercado de Capitais também estão sujeitas a este imposto.

No que se refere ao **Imposto sobre a Aplicação de Capitais**, este incide sobre os rendimentos provenientes da simples aplicação de capitais e divide-se em duas secções: A e B. A secção A compreende os seguintes rendimentos: **i)** os juros dos capitais mutuados, em dinheiro ou géneros, qualquer que seja a sua forma; **ii)** os rendimentos provenientes dos contratos de abertura de crédito e **iii)** os rendimentos originados pelo diferimento no tempo de uma prestação ou pela mora no pagamento, ainda que auferidos a título de indemnização ou de cláusula penal, estipuladas em contratos.

Por seu turno, a secção B engloba um conjunto de operações que estão conexas com juros, lucros, royalties e outras operações derivadas da simples aplicação de capitais, não compreendidas na secção A.

Em relação ao **Imposto Predial Urbano**, este incide sobre os rendimentos de prédios urbanos ⁽¹²⁾, situados no território da República de Angola, quando estes estejam arrendados, ou não estando, sobre a sua detenção. Caso o prédio esteja arrendado o imposto incide sobre o valor da respetiva renda expresso em moeda corrente e, no caso dos prédios não arrendados, o imposto incide sobre o valor patrimonial ⁽¹³⁾.

Angola é um dos países que ainda não adotou o IVA. O imposto similar ⁽¹⁴⁾ que adotou designa-se Imposto sobre o Consumo ⁽¹⁵⁾. Este incide sobre o consumo, produção, importação e sobre as prestações de serviços. São sujeitos passivos deste imposto os produtores, vendedores, importadores e os prestadores de serviços.

No que diz respeito às transações relacionadas com o **património**, estas são tributadas pelo **Imposto sobre as Sucessões e Doações** e pela **Sisa sobre as Transmissões de**

¹² Segundo o art.º 3 do Código de Imposto Predial Urbano (CIPU) é considerado prédio urbano toda a fração de território, abrangendo os edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e seja suscetível, em circunstâncias normais, de produzir rendimento e esteja afeto a quaisquer fins que não sejam de agricultura, silvicultura ou pecuária.

¹³ De acordo com o art.º 31 do CIPU, o valor patrimonial é determinado a partir de avaliações diretas. É competente para efetuar a avaliação a Repartição Fiscal da localização do imóvel, sendo o procedimento desencadeado por via de despacho do chefe da repartição da localização do prédio. Tem por base o valor do metro quadrado e as características específicas do imóvel.

¹⁴ “Similar”, no âmbito da nossa dissertação. Este imposto será analisado mais pormenorizadamente no capítulo 5.

¹⁵ Aprovado pelo Decreto n.º 41/99, de 10 de dezembro, alterado pelo Decreto n.º 29/02, de 21 de maio e pelo Decreto Legislativo Presidencial n.º 07/11, de 30 de dezembro.

Imobiliários por Título Oneroso ⁽¹⁶⁾. Estes incidem sobre todos os atos que se traduzem em transmissão perpétua ou temporária de propriedade de qualquer valor, espécie e natureza, qualquer que seja a denominação ou forma do título. A Sisa só é devida pelas transmissões de propriedade imobiliária, enquanto, o Imposto sobre as Sucessões e Doações é devido tanto pelas transmissões de propriedade imobiliária como pelas de propriedade mobiliária.

Por fim, temos os **Impostos sobre as Atividades Extrativas** ⁽¹⁷⁾, que estão subdivididas em duas atividades: Petrolífera e Mineira. Sendo a primeira regulamentada pela **Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas** ⁽¹⁸⁾, que estabelece o regime tributário aplicável às entidades (nacionais ou estrangeiras) pelo exercício das atividades de pesquisa, desenvolvimento, produção, armazenagem, venda, exportação, tratamento e transporte de petróleo bruto e gás natural, bem como de nafta, ozoterite, enxofre, hélio, dióxido de carbono e substâncias salinas, quando provenientes das operações petrolíferas.

Por seu turno, o **Código Mineiro** ⁽¹⁹⁾ regula toda a atividade geológico-mineira, designadamente: investigação geológica, descoberta, caracterização, avaliação, exploração, comercialização, uso e aproveitamento dos recursos minerais existentes no solo, no subsolo, nas águas interiores, no mar territorial, na plataforma continental, na zona económica exclusiva e nas demais áreas do domínio territorial e marítimo sob jurisdição da República de Angola, bem como o acesso e o exercício dos direitos e deveres com eles relacionados.

2.2.5 Estrutura da Receita Fiscal

Como último apontamento, apresentamos uma síntese da evolução recente dos impostos que compõem o sistema fiscal Angolano. Assim, atente-se ao seguinte quadro:

¹⁶ Aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 230, de 18 de maio de 1931 e alterado inúmeras vezes, mais recentemente pela Lei n.º 15/92, de 3 de julho e pela Lei n.º 16/11, de 21 de abril.

¹⁷ Em termos de OE são agrupados sobre o título de “Imposto sobre a Produção” (Quadro 1).

¹⁸ Aprovado através da Lei n.º 13/04, de 24 de dezembro.

¹⁹ Aprovado pela Lei n.º 31/11, de 23 de setembro.

Quadro 1 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2014 – Angola

<i>Designação</i>	Milhões de Euros					
	2012	%	2013	%	2014	%
Total de Imp. sobre Rendimento	8 882,53	61%	10 132,98	61%	9 674,93	59%
IRS	1 747,74	12%	1 145,54	7%	1 485,91	9%
IRC*	7 134,79	49%	8 987,44	54%	8 189,02	50%
Imposto sobre o Património	263,88	2%	206,37	1%	1 279,01	8%
Imposto Sobre a Produção**	1 701,71	12%	1 643,21	10%	1 658,69	10%
Imposto Sobre o Consumo	1 700,11	12%	2 136,98	13%	2 788,50	17%
Imposto Sobre Comércio Externo	991,91	7%	1 452,56	9%	993,05	6%
Impostos Diversos	1 044,94	7%	1 071,27	6%	3,32	0,02%
Total da Receita Tributária	14 585,09	100%	16 643,37	100%	16 397,49	100%

Observações: Relativamente ao ano de 2014 (em % do total da receita tributária):

*Inclui Imp. Sobre Rendimento Indústria Petrolífera (27%), Imposto Industrial (16%), Imp. Sobre Rend. Cap. Pessoas Coletivas (2 %) e Imp. Sobre Transação do Petróleo (5%)

**Inclui Imp. Sobre Prod. Indústria Petrolífera e Imp. Sobre Prod. Diamantes e Imposto Sobre Prod. Diversos.

Fonte: *Elaboração Própria* **Dados:** (Ministério das Finanças de Angola, 2015)

Analisando o Quadro 1, verifica-se que os impostos sobre o rendimento ao longo do período em análise constituem a maior parcela. Em 2012 e 2013 representavam 61% do total da receita tributária. Em 2014 registaram um decréscimo pouco significativo, passando a representar 59%. Sublinhe-se que o Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), nos três anos, representa mais do que 80% do imposto sobre o rendimento (50% da receita tributária, em 2014). Este facto justifica-se por estarem incluído no IRC os impostos que tributam o produto mais transacionado pelo Estado angolano: o petróleo.

Em relação ao IC nota-se que tem vindo a aumentar o seu peso no total da receita ao longo do período em análise, passando de 12%, em 2012, para 17%, em 2014. De realçar que em 2014 o Imposto Selo está incluído no IC o que não acontecia nos anos anteriores. Mesmo assim, verifica-se que o IC tem vindo a ganhar peso na receita fiscal. Contrariamente, constata-se que o Imposto sobre a Produção tem vindo a diminuir gradualmente, passando de 12%, em 2012, para 10%, em 2013, valor que se mantém em 2014. No que diz respeito aos outros impostos (Impostos sobre o Comércio Externo e Impostos Diversos) denota-se uma grande quebra (9 pontos percentuais), no ano 2014, relativamente a 2012 e 2013. Esta variação fica a dever-se à quebra drástica das receitas das exportações que praticamente foram nulas.

2.3. Sistema Fiscal Cabo-Verdiano

Cabo Verde após a sua independência adaptou o seu sistema fiscal à nova realidade de modo a conseguir satisfazer as necessidades financeiras do Estado e uma justa repartição do rendimento, a que alude o art.º 93 ⁽²⁰⁾ da Constituição da República de Cabo Verde. Seguidamente procederemos à caracterização sistema fiscal Cabo-Verdiano desde os primórdios até à atualidade. Este teve o seu início na era Colonial. Segundo Lopes (2009), em termos históricos, existiram três períodos marcantes na evolução do sistema fiscal: 1901 a 1962 (período colonial); 1963 a 1992 (época da independência) e a fase posterior a 1992.

2.3.1 Período Colonial - 1901 a 1962

O sistema fiscal Cabo-Verdiano remonta ao ano de 1901, com a aprovação do Regulamento da Fazenda Pública Colonial Portuguesa. Este caracterizava-se, por um lado, por ser um sistema parcelar, devido ao fato de na sua constituição se encontrarem impostos cedulares (Lopes, 2009) e, por outro, estava organizado numa lógica de satisfazer as necessidades da Metrópole.

Neste contexto, surgiram: **i)** Contribuição Industrial (em 1926); **ii)** Contribuição de Juros, (em 1933); **iii)** Contribuição Predial (em 1933), e **iv)** Imposto sobre Sucessões e Doações e Sisa sobre Transmissão de Bens Imobiliários por Título Oneroso (em 1946).

Ainda neste período verificou-se a criação (em 1961) de uma zona de comércio livre, abrangendo Portugal metropolitano e a totalidade das províncias ultramarinas portuguesas, que viria definir o ano de 1972 como limite para a remoção de todas as barreiras aduaneiras entre estes territórios. Como se verificou uma perda substancial ao nível dos direitos aduaneiros e para colmatar esta perda de receita, introduziu-se o IC, em 1962. Este consistia num imposto monofásico e de base estreita incidente sobre mercadorias. Era aplicado apenas nas fases de fabrico e da importação, sendo integralmente administrado

²⁰ O art.º 93 refere que: o sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, realizar os objetivos da política económica e social do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza. Os impostos são criados por lei, que determinam a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, ou cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei. Aprovado o Orçamento do Estado para o ano económico-fiscal, não pode, nesse mesmo ano, ser alargada a base de incidência, nem agravada a taxa de qualquer imposto. A lei fiscal não tem efeito retroativo, salvo se tiver conteúdo mais favorável para o contribuinte.

pelos serviços alfandegários, nunca se tendo criado um serviço específico para a sua gestão (Vasques, 2006).

2.3.2 Época da Independência – 1963 a 1992

À semelhança de Angola, logo após a independência (em 1975) deu-se a rutura do sistema fiscal Cabo-Verdiano com o de Portugal. Assim, registaram-se profundas reformas no sistema fiscal para aproximá-lo ao de um país soberano. Segundo Monteiro (2012), neste período alargou-se a base de tributação da Contribuição Industrial e foram implementados novos impostos: o Profissional e o Complementar, para suprir as novas necessidades do país ⁽²¹⁾.

2.3.3 Caraterização do Estado Atual – a partir de 1992

Nesta fase ocorreram muitas mudanças no paradigma económico Cabo-Verdiano, que tiveram reflexos no sistema fiscal. Segundo Lopes (2009) com a “liberalização do mercado e a passagem da economia nacional para economia de mercado, assente na iniciativa privada, devido à elevada fraude e evasão fiscais, conjugado com uma grande injustiça social” (p.84), fez com que as autoridades Cabo-Verdianas englobassem no II Plano de Desenvolvimento, um programa de reforma do sistema fiscal, que viria a fazer parte do programa do governo constitucional da segunda república ⁽²²⁾.

Com esta reforma, operou-se uma reestruturação profunda no sistema fiscal com um duplo objetivo (Lopes, 2009):

- A regularidade de entrada das receitas nos cofres do Estado por forma a suportar as despesas públicas do país.
- A implementação de um sistema tributário justo e igualitário.

Assim, em 1992, deu-se o primeiro passo no sentido da reforma do sistema fiscal, definindo-se duas fases (Lopes, 2009):

- A primeira, referente à tributação do rendimento; e
- A segunda, incidindo sobre a tributação da despesa.

²¹ Criados, respetivamente, pelo Decreto-Lei (DL) n.º 111/80, de 31 de dezembro; pelo DL n.º 57/80, de 26 de julho e pelo DL n.º 112/80, de 31 de dezembro.

²² Aprovado e publicado no Boletim Oficial n.º 31, de agosto de 1991, através da Resolução n.º 06/11/91.

Neste mesmo ano foi publicada a nova Constituição da República na qual foram consagrados os princípios gerais do sistema fiscal Cabo-Verdiano (expressos nos artigos 96.º e 97.º).

Nos finais de 1992, através da Lei n.º 37/IV/92, veio a ser aprovado o Código Geral Tributário, que mais tarde foi republicado pela Lei n.º 47/VIII/2013. Este Código constitui um passo importante na definição do sistema fiscal, uma vez que estatui os princípios gerais tributários (Lopes, 2009).

Atualmente o sistema fiscal Cabo-Verdiano é composto por um conjunto de impostos que incidem sobre o rendimento, património e o consumo.

No contexto da **tributação do rendimento** existia apenas um único imposto que incidia sobre os rendimentos das pessoas singulares e coletivas – Imposto Único sobre o Rendimento (IUR). No entanto, em 2015, foi introduzido um novo sistema, com códigos fiscais separados para as entidades singulares - o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS) ⁽²³⁾ e para as pessoas coletivas – o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRPC) ⁽²⁴⁾.

O **IRPS** incide sobre o valor dos rendimentos das pessoas singulares que provêm das seguintes categorias:

- Categoria A: rendimento do trabalho dependente e pensões;
- Categoria B: rendimentos empresariais e profissionais;
- Categoria C: rendimentos prediais;
- Categoria D: rendimentos de capitais;
- Categoria E: ganhos patrimoniais.

No que diz respeito ao **IRPC** este incide sobre o lucro das sociedades comerciais, das empresas públicas e demais entidades de direito público ou privado residentes em território nacional. Estão ainda sujeitas a imposto as entidades desprovidas de personalidade jurídica, cujos rendimentos não sejam tributáveis em sede de IRPS ou IRPC, diretamente na titularidade das pessoas singulares ou coletivas. Também os rendimentos obtidos por entidades não residentes em território nacional estão sujeitos a imposto.

²³ Aprovado pela Lei n.º 78/VIII/2014, de 31 de dezembro.

²⁴ Aprovado pela Lei n.º 82/VIII/2015, de 7 de janeiro.

A tributação do património processa-se nos termos do Código do **Imposto Único sobre o Património (IUP)** ⁽²⁵⁾. São sujeitos beneficiários, deste imposto, os Municípios onde se situam os bens a tributar. O IUP é devido pelos proprietários ou usufrutuários dos prédios, sejam eles residentes ou não em Cabo Verde.

O IUP incide sobre: **i)** o valor patrimonial fiscal dos prédios situados no território de cada município, dividindo-se em prédios rústicos, terrenos para construção e prédios urbanos; **ii)** o valor das transmissões gratuitas ou onerosas de móveis ou imóveis sujeitas a registo; **iii)** o valor das operações de natureza societária sujeitas a escritura pública; **iv)** o valor do uso ou fruição dos veículos automóveis, sujeitas a registo; e **v)** as mais-valias originadas pela valorização dos terrenos para construção, transmissões de edifícios, bens móveis e imóveis.

Por fim, o sistema tributário Cabo-Verdiano define na Lei ⁽²⁶⁾ um conjunto de impostos que tributa a despesa: o IVA, o Imposto sobre Consumos Especiais e o Direito de Importação.

No que diz respeito ao **IVA** ⁽²⁷⁾ estão sujeitos a este imposto as importações de bens, as transmissões de bens e as prestações de serviços, realizadas a título oneroso no território nacional, pelos sujeitos passivos agindo nessa qualidade ⁽²⁸⁾.

Em relação, ao **Imposto sobre Consumos Especiais** ⁽²⁹⁾ trata-se de um imposto de natureza indireta, incidente, numa única fase, sobre determinados bens (bebidas, tabaco, armas) produzidos, importados ou introduzidos no território nacional.

Por último, o **Direito de Importação** ⁽³⁰⁾ é um imposto que engloba todas as receitas provenientes da tributação indireta que incidem sobre o valor aduaneiro dos bens importados para consumo, cobrados conforme a pauta aduaneira oficial em vigor.

²⁵ Regulamentado pelo DL n.º 18/99, de 26 de abril e alterado pela Lei n.º 59/VI/ 2005, de 18 de abril e pela Lei n.º 52/VIII/ 2013, de 30 de dezembro.

²⁶ Lei n.º 14/VI/2002, de 19 de setembro, alterada pela lei n.º 37/VI/2003, de 31 de dezembro, pela lei n.º 4/VII/2007, de 11 de janeiro e pela lei n.º 51/VIII/ 2013, de 27 de dezembro.

²⁷ Regulamentado pela Lei n.º 21/VI/2003, de 14 de julho e retificado por Declaração de Retificação de 06/10/2001, tendo sido várias vezes alterado até 2012. As mais recentes alterações datam de 2013 e 2014 concretamente: Lei n.º 51/VIII/2013, de 27 de dezembro e retificado pela Declaração de Retificação, de 28 de fevereiro de 2014.

²⁸ Será analisado de uma forma mais detalhada no capítulo 5 da presente dissertação.

²⁹ Aprovado pela Lei n.º 22/VI/2003, de 14 de julho e alterado pela Lei n.º 48/VI/2004, de 14 de julho.

³⁰ Em termos de OE é designado por “Impostos sobre as Transações Internacionais”. É regulamentado pela Lei n.º 14/VI/2002, de 19 de setembro.

2.3.4 Estrutura da Receita Fiscal

Neste último ponto apresentamos a evolução e importância de cada imposto que compõem o sistema fiscal Cabo-verdiano. Observe-se o seguinte quadro:

Quadro 2 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2015 – Cabo Verde

Designação	Milhões de Euros							
	2012	%	2013	%	2014	%	2015*	%
Impostos sobre o rendimento	78,14	31%	75,5	30%	82,11	30%	84,20	29%
IVA	94,36	38%	95,4	38%	99,68	37%	109,01	37%
Impostos sobre bens e serviços	19,11	8%	23,6	9%	27,44	10%	31,46	11%
Impostos sobre as Trans. internacionais	52,40	21%	51,7	20%	53,45	20%	60,48	21%
Imposto de Selo	6,06	2%	6,1	2%	7,28	3%	6,69	2%
Outros Impostos	0,60	0%	0,4	0%	0,45	0%	1,24	0%
Receita Total	250,67	100%	252,7	100%	270,42	100%	293,08	100%

**Previsional*

Fonte: *Elaboração Própria* **Dados:** (Ministério das Finanças e do Planeamento, 2014)

Observando o Quadro 2 verificamos que em Cabo Verde os impostos indiretos têm um maior peso no total da receita arrecadada pelo Estado. O IVA, desde a sua entrada em vigor (2004), representa atualmente 37% do total da receita tributária.

Relativamente ao Imposto sobre Transações Internacionais, que se refere essencialmente às importações, ao longo do período em análise, o Estado arrecadou em média 54 milhões de euros por ano, que representa cerca de 21% do total da receita. Por sua vez, o Imposto sobre Consumos Especiais (incluído nos impostos sobre bens e serviços), prevê-se, para 2015, que atinja 11% da receita.

Relativamente aos impostos diretos (essencialmente compostos pelos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas), estes representam cerca de 30% da receita arrecadada, fixando-se, em média, nos 79 milhões de euros/ano, prevendo-se para 2015, que se situem nos 29% da receita fiscal.

2.4. Sistema Fiscal Guineense

Tal como os restantes países já mencionados, Guiné-Bissau apresenta também um sistema fiscal com forte vínculo ao fator histórico da era colonial. As regras fiscais em vigor correspondem, essencialmente, à estrutura do sistema fiscal vigente naquela época. De acordo com Cassamá (2010), as reformas fiscais do período de 1983-1993 e de 1997-2006 foram de importância excecional para a reviravolta no paradigma tributário.

2.4.1 A Reforma Fiscal - 1983-1993

As reformas deste período tiveram como objetivo não a substituição do sistema herdado do passado colonial, mas sim a adequação ao contexto guineense atual. As alterações introduzidas foram meramente nominais e periféricas, ou seja, a tributação continuou parcelar, ineficiente, injusta, e prolífera a elevado nível de evasão e fraude fiscais (Cassamá, 2010).

Durante este período podemos destacar as atualizações ao nível do Imposto Profissional ⁽³¹⁾, que permitiram que os rendimentos de trabalho passassem a ser tributados numa única célula. Assim, deu-se o fim da diferenciação entre trabalhadores por conta de outrem e funcionários públicos. Harmonizou-se, também, a consolidação tributária parcelar sobre os rendimentos originários da atividade comercial e industrial, o que proporcionou a criação de três categorias de contribuição: A, B e C, correspondendo, respetivamente, aos grandes, médios e pequenos comerciantes e industriais. Tudo isso deveu-se à introdução do Código Contributivo Industrial ⁽³²⁾.

Também neste período foi aprovado o novo Código da Tributação Predial ⁽³³⁾ e o Código do Processo Tributário ⁽³⁴⁾, sendo que o primeiro veio simplificar a inscrição dos prédios na matriz e facilitar as tarefas de sua avaliação. Por seu turno, o Código do Processo Tributário permitiu ao Estado exigir, em tempo útil e com meios mais ágeis, que os cidadãos cumpram as suas obrigações fiscais.

Como nota final, a tributação indireta nesta fase encontrava-se bastante limitada, resumindo-se ao Imposto de Consumo e Fabrico de Aguardente ⁽³⁵⁾ (Cassamá, 2010).

2.4.2 A Reforma Fiscal de 1997 – 2006

Durante este período foram efetuadas várias reformas fiscais bem-sucedidas, principalmente ao nível de tributação do consumo, de modo a tornar o sistema fiscal mais eficiente, proporcionando condições para a sua entrada na União Económica e Monetária

³¹ Regulamentado pelo Decreto n.º 23/83, de 06 de agosto.

³² Aprovado pelo Decreto n.º 39/83, de 30 de dezembro e atualizado pelo Decreto n.º 33/93, de 24 de março.

³³ Regulamentado pelo Decreto n.º 05/84, de 03 de março.

³⁴ Aprovado, inicialmente, pelo Decreto n.º 38088, de 12 de dezembro de 1950 e pelo Regulamento do Contencioso das Contribuições e Impostos, anexo ao Diploma Legislativo n.º 1375, de 18 de dezembro de 1946.

³⁵ Aprovado pelo Decreto n.º 12/78, de 20 de maio.

da África Ocidental (UEMOA) ⁽³⁶⁾. O estudo do FMI (2005) refere que foram implementadas medidas para o aumento das receitas, concretamente: **i)** Introdução do Imposto Geral sobre Vendas e Serviços (IGV); **ii)** Reforma nos Serviços Aduaneiros; e **iii)** Introdução do Imposto Especial Sobre o Consumo.

O IGV foi projetado numa perspetiva de abrangência, visando a universalidade do consumo, através da tributação de todos os bens e serviços (Cassamá, 2010).

As reformas na tributação aduaneira consolidaram as taxas de direito de importação e do imposto de consumo numa estrutura de tarifário simplificado e harmonizado. O sistema anterior incluía mais de vinte taxas diferentes, passando estas, com a reforma, apenas a cinco, concretamente: 0, 5, 10, 20, e 30 por cento. Por sua vez, a reforma permitiu uma redução progressiva da carga fiscal sobre as exportações, com especial relevância na castanha de caju.

Esta simplificação originou quebras na receita tributária do Estado e, para colmatar essa redução foi introduzido o Imposto Especial Sobre o Consumo (IEC), que incide sobre bens específicos, tais como tabaco, bebidas alcoólicas e produtos de luxo (FMI, 2005).

Atualmente o sistema fiscal guineense é composto por um conjunto de impostos que incidem sobre o rendimento, o património e o consumo. O **imposto sobre o rendimento** pode ser dividido em: Contribuição Industrial ⁽³⁷⁾, Imposto Profissional ⁽³⁸⁾, Imposto Complementar ⁽³⁹⁾, Imposto de Capitais ⁽⁴⁰⁾, Contribuição Predial Urbano ⁽⁴¹⁾ e a Contribuição Predial Rústica ⁽⁴²⁾.

A **Contribuição Industrial** é um imposto que incide sobre os rendimentos provenientes das atividades de natureza comercial ou industrial, obtidos por pessoas singulares ou coletivas, que tenham sede ou alguma forma de representação permanente na Guiné-Bissau, bem como sobre os rendimentos sujeitos a imposto obtidos por não residentes na

³⁶ UEMOA é uma organização de integração regional constituída por oito países (Benim, Burkina Faso, Costa do Marfim, Guiné-Bissau, Mali, Níger, Senegal e Togo) que têm em comum uma moeda única, o Franco CFA.

³⁷ Regulado pelo Decreto n.º 39/83, de 30 de dezembro e alterado pela Lei n.º 03/06, de 02 de outubro.

³⁸ Regulado pelo Decreto n.º 23/83, de 06 de agosto e alterado pela Lei n.º 04/06, de 02 de outubro.

³⁹ Aprovado pelo Decreto n.º 07/84, de 03 de março e alterado pelo Decreto n.º 12/88, de 22 de fevereiro.

⁴⁰ Aprovado pelo Decreto n.º 08/84, de 03 de março.

⁴¹ Regulamentada pelo Decreto n.º 05/84, de 03 de março, e pelo Decreto n.º 34/93, de 10 de agosto.

⁴² Regulamentado pelo Diploma Legal n.º 1752, de 08 de maio de 1961, alterado pelo Diploma Legal n.º 1855, de 30 de junho de 1967 e ainda pelo Decreto n.º 31/75, de 07 de junho.

Guiné-Bissau. Estão isentas deste imposto as pessoas coletivas reconhecidas de utilidade pública e as associações de beneficência.

Em relação ao **Imposto Profissional**, este incide sobre os rendimentos do trabalho, em dinheiro ou espécie, quer resultem de relações de trabalho subordinado, de contrato de prestação de serviços ou do exercício de uma profissão liberal por conta própria.

No que diz respeito ao **Imposto Complementar**, este incide sobre os rendimentos globais das pessoas coletivas e das pessoas singulares em cada ano civil (exceto Contribuição Predial Rústica).

Relativamente ao **Imposto de Capitais**, este incide sobre os rendimentos derivados de atos e contratos referentes à aplicação de capitais, nomeadamente, juros e dividendos. A taxa geral do imposto é 25%, exceto para os casos de dividendos distribuídos e outras situações relacionadas com inovação e modelos industriais em que a taxa é 10%.

No que se refere a **Contribuição Predial Urbana**, este imposto incide sobre os rendimentos de prédios urbanos (renda ou outros rendimentos resultantes da cedência do uso, fruição ou afetação de prédios urbanos). Por sua vez, a **Contribuição Predial Rústica** incide sobre o valor FOB ⁽⁴³⁾ dos principais produtos agrícolas de exportação: castanha de caju, algodão e sementes de algodão, que são tributados à taxa de 2%, sendo os restantes produtos (tais como: amendoim, coco, óleo de palma, toros e produtos de madeira) tributados à taxa de 1%.

Analizados os impostos sobre o rendimento, passamos aos respeitantes ao **património**. Nesta categoria temos a **Sisa** que incide sobre a transmissão onerosa de bens imobiliários e o **Imposto sobre Sucessões e Doações** ⁽⁴⁴⁾ que incide sobre todos os atos que consistam na transmissão perpétua ou temporária de qualquer valor, espécie ou natureza, a título gratuito, tendo em consideração as relações de parentesco existentes entre o transmitente e o transmissário.

⁴³ *Free on Board* - o comprador assume todos os riscos e custos com o transporte da mercadoria, assim que ela é colocada a bordo do navio no porto de expedição. Na prática, o imposto incide sobre o custo até à colocação dos produtos a bordo do navio.

⁴⁴ Regulamentado pela Portaria n.º 160-B, de 30 de abril de 1920.

Por fim, no que toca ao **consumo**, tal como em Angola, na Guiné-Bissau ainda se não adotou o IVA. O imposto análogo em vigor designa-se Imposto Geral sobre Vendas e Serviços (IGV) ⁽⁴⁵⁾. Para além deste, existe outro que tributa o consumo: IEC ⁽⁴⁶⁾.

O **IGV** incide sobre as transmissões de bens, importações e sobre as prestações de serviços. Enquanto o **IEC** incide sobre algumas mercadorias, no momento da respetiva importação tais como: águas gasosas e refrigerantes; cervejas; álcool e bebidas alcoólicas; tabaco; produtos petrolíferos; viaturas; produtos de perfumaria; pólvoras, explosivos e artigos de pirotecnia; armas e munições.

2.4.3 Estrutura da Receita Fiscal

No intuito de se obter uma visão geral da receita fiscal guineense e da sua evolução, atente-se ao quadro:

Quadro 3 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2014 – Guiné-Bissau

<i>Designação</i>	Milhões de Euros					
	2012	%	2013	%	2014	%
<i>Impostos Diretos</i>	18,15	65%	16,81	66%	18,46	64%
<i>Cont. Industrial</i>	12,47	44%	10,74	42%	11,94	41%
<i>Cont. Predial</i>	1,70	6%	1,98	8%	2,16	7%
<i>Imposto Profissional</i>	3,99	14%	4,08	16%	4,36	15%
<i>Imposto Indiretos</i>	9,92	35%	8,58	34%	10,54	36%
<i>IGV</i>	7,06	25%	6	23%	7,35	25%
<i>Outros impostos indiretos</i>	2,86	10%	3	11%	3,18	11%
<i>Total da Receita</i>	28,07	100%	25,39	100%	29,00	100%

Fonte: Elaboração Própria

Dados: (Ministério da Economia e Finanças, 2015)

Analisando o Quadro 3 podemos verificar que nos últimos anos os impostos diretos tiveram maior peso no total das receitas fiscais em relação aos impostos indiretos. A Contribuição Industrial é o imposto com mais peso na receita tributária, sendo que em 2012 representa 44% da receita e, em 2014, 41%.

Ainda no contexto dos impostos diretos, o Imposto Profissional também desempenha um papel importante. Tem vindo a aumentar a sua contribuição no total da receita (14%, em 2012, 16%, em 2013 e 15%, em 2014).

⁴⁵ Aprovado pela Lei n.º 16/97, de 31 de março e alterado pela Lei n.º 04/2006, de 02 de outubro. Este imposto será estudado mais detalhadamente no capítulo 5 da presente dissertação.

⁴⁶ Aprovado pela Lei n.º 15/97, de 31 de março.

Relativamente aos impostos indiretos, o IGV assume uma contribuição importante na arrecadação de receita. No ano de 2012 contribui com 7.06 milhões de euros e no ano 2014 contribuiu com 7.35 milhões de euros, representando, em ambos casos, 25% do total da receita.

2.5. Sistema Fiscal Moçambicano

Moçambique não fugiu à regra dos restantes países que foram colonizados por Portugal, estando o seu sistema tributário fortemente conotado ao fator histórico da era colonial. Vasques (1999) refere que quem estude ou trabalhe com a legislação moçambicana sente enormes dificuldades devido aos quatro estratos da legislação. O primeiro, constituído pela fiscalidade da era colonial, ainda largamente em vigor. O segundo, constituído pelos diplomas criados nos anos seguintes à independência, que ocorreu no dia 25 de setembro de 1975. O terceiro, semelhante aos diplomas introduzidos na sequência do Programa de Reabilitação Económica e, por fim, o quarto, integrante dos textos legislativos encaminhados pela esta última vaga da reforma, iniciada em 1993. A sobreposição destes quatro lençóis legislativos, todos distintos na filosofia e na técnica, torna o estudo e a aplicação do Direito Fiscal Moçambicano particularmente difícil.

2.5.1 Resenha Histórica

O sistema tributário criado em 1978 consagra alguns princípios de justiça social contidos na resolução 05/77 (⁴⁷), que veio permitir arrecadar mais receita, travando a erosão das receitas fiscais desde 1975 e conduzindo também a que, nos cinco anos subsequentes, isto é até 1983, as receitas correntes do Estado triplicassem. Mais tarde, com a aprovação da Lei n.º 03/87, de 19 de janeiro (⁴⁸), foram criadas as bases fundamentais para uma nova política fiscal.

O Estado moçambicano considerou o sistema tributário como um instrumento fundamental de realização da sua política financeira. Assim sendo, definiram-se alguns objetivos: i) realização de receitas que permitam fazer face à atividade corrente do Estado e ao

⁴⁷ Esta resolução, datada de 01 de setembro, estabelece as bases fundamentais de uma nova política fiscal, apontado para reforma profunda do sistema de impostos.

⁴⁸ A Lei foi objeto de várias alterações, nomeadamente através da Lei n.º 03/88, de 12 de maio e da Lei n.º 08/88, de 28 de dezembro.

funcionamento das suas instituições; **ii)** realização de princípios de justiça social, traduzidos na tributação diferenciada dos rendimentos do trabalho e do capital e na personalização e progressividade do imposto; e **iii)** orientação de consumos através da tributação diferenciada dos impostos de consumo de determinados produtos, selecionados com base em critérios de escassez, nocividade ou no seu caráter supérfluo.

Para alcançar os objetivos anteriormente referidos, o Estado moçambicano atuou ao nível da tributação direta dos rendimentos e da riqueza e da tributação indireta da despesa. Relativamente à primeira, esta efetivou-se através dos seguintes impostos: Contribuição Industrial, Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho – Secção A e Secção B e Imposto Complementar.

No que se refere à tributação indireta, destacam-se o Imposto de Consumos Específicos (ICE) e o Imposto Especial sobre os Combustíveis. Relativamente ao ICE, este tributa, de forma seletiva, o consumo de determinados bens constantes de legislação específica e incide de uma só vez no produtor ou no importador, consoante o caso. Em relação ao Imposto Especial sobre os Combustíveis, este incide sobre todo e qualquer combustível produzido ou importado e comercializado no território nacional, por um sujeito passivo, agindo como tal.

A partir de 1998, o Estado moçambicano efetuou profundas reformas no sistema tributário. As características principais estão harmonizadas com as melhores práticas dos países em desenvolvimento, nomeadamente a confiança num IVA de base ampla e num sistema de imposto sobre rendimentos modernos, complementados pelo imposto sobre consumos específicos aplicado a produtos selecionados e direitos de importação moderados (Bolnick & Byiers, 2009).

O IVA foi promulgado em 1998 e entrou em vigor em 1999, com uma taxa normal de 17%. Na senda dos IC também foi reestruturado o ICE, com o intuito de complementar o IVA.

Em relação ao Imposto sobre o Rendimento, no ano de 2002 foi introduzido um novo sistema, com códigos fiscais separados para as pessoas coletivas (o IRPC) e para pessoas singulares (o IRPS).

2.5.2 Sistema Fiscal Atual

Atualmente o sistema fiscal moçambicano é composto por um conjunto de impostos que incidem sobre os rendimentos, o consumo, o património e as atividades extrativas.

Começando pelo imposto sobre o rendimento podemos dividi-lo em: IRPS ⁽⁴⁹⁾ e IRPC ⁽⁵⁰⁾. O **IRPS** incide sobre valor global anual dos rendimentos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, agrupados por categorias:

- ✓ Primeira categoria: rendimentos de trabalho dependente;
- ✓ Segunda categoria: rendimentos empresariais e profissionais;
- ✓ Terceira categoria: rendimentos de capitais e das mais-valias;
- ✓ Quarta categoria: rendimentos prediais; e
- ✓ Quinta categoria: outros rendimentos.

Ficam sujeitos a tributação os rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.

No que diz respeito ao **IRPC**, este incide sobre o lucro das sociedades comerciais, das cooperativas e das empresas públicas e das demais pessoas coletivas ou entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Estão ainda sujeitas a este imposto as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território moçambicano, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRPS ou em IRPC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas. Também os rendimentos obtidos no território moçambicano, por entidades não residentes, estão sujeitas a imposto.

Na esfera da tributação da despesa, temos: o IVA ⁽⁵¹⁾, o ICE ⁽⁵²⁾, Regulamento da Taxa sobre os Combustíveis ⁽⁵³⁾ e o Imposto do Selo ⁽⁵⁴⁾.

O **IVA**, como teremos a oportunidade de detalhar nos capítulos seguintes, incide sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços e sobre as importações de bens.

⁴⁹ Regulamento pela Lei n.º 33/2007, de 31 de dezembro e alterado pela Lei n.º 20/2013, de 23 de setembro. A estrutura do Código está próxima do CIRS vigente em Portugal.

⁵⁰ Regulamentado pela Lei n.º 34/2007, de 31 de dezembro e alterado pela Lei n.º 20/2009, de 10 de setembro, pela Lei n.º 04/2012, de janeiro e pela Lei n.º 19/2013, de 23 de setembro.

⁵¹ Aprovado pela Lei n.º 32/2007, de 31 de dezembro e alterado pela Lei n.º 03/2012, de 23 de dezembro.

⁵² Estatuído na Lei n.º 17/2009, de 10 de dezembro e alterada pela Lei n.º 05/2012, de 23 de Janeiro e pela Lei n.º 02/2013, de 7 de Janeiro.

⁵³ Estabelecido no Decreto n.º 56/2003, de 24 de dezembro e alterado pela Lei n.º 05/2012, de 23 de janeiro e pela Lei n.º 02/2013, de 7 de Janeiro.

No que diz respeito ao **ICE**, este incide sobre determinados bens (bebidas, tabaco, veículos, etc.), produzidos no território nacional ou importados, constantes de uma tabela anexo ao código.

No que se refere ao **Regulamento da Taxa sobre os Combustíveis**, ficam abrangidos todos os combustíveis produzidos ou importados e comercializados no território nacional. São sujeitos passivos deste imposto os refinadores, importadores ou distribuidores que produzam industrialmente ou, que por qualquer forma, comercializem combustíveis em território moçambicano, bem como os importadores individuais (particulares), pessoas singulares ou coletivas que introduzam em território nacional, por via terrestre ou marítima (⁵⁵), combustível para uso próprio ou alheio.

Por fim, o **Imposto do Selo** que incide sobre todos os documentos, contratos, livros, papéis e atos elencados em tabela própria. Não estão sujeitos a imposto as operações abrangidas pela incidência do imposto sobre o valor acrescentado e dele não isento.

No que se refere à tributação do património, destacam-se a Sisa (⁵⁶), o Imposto sobre Sucessões e Doações (⁵⁷) e o Imposto sobre Veículos (⁵⁸).

A **Sisa** incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis. Consideram-se bens imóveis (só) os prédios urbanos situados em território nacional. No que se refere ao **Imposto sobre Sucessões e Doações**, este incide sobre as transmissões a título gratuito do direito de propriedade sobre os bens móveis e imóveis, qualquer que seja a denominação ou forma do título.

Por fim, o **Imposto sobre Veículos** incide sobre o uso e fruição dos veículos, matriculados ou registados nos serviços competentes no território da República de Moçambique, ou, independentemente do registo ou matrícula, logo que, decorridos cento e oitenta dias a contar da sua entrada no mesmo território.

⁵⁴ Aprovado pelo Decreto n.º 06/2004, de 1 de abril e alterado pelo Decreto n.º 38/2005, de 29 de agosto.

⁵⁵ Em nossa opinião, o legislador pretendeu ser tão exaustivo que deixou em aberto a possibilidade da importação via aérea, que sendo pouco provável é possível.

⁵⁶ Regulamentado pelo Decreto n.º 46/2004, de 27 de outubro.

⁵⁷ Aprovado pela Lei n.º 28/2007, de 4 de dezembro.

⁵⁸ Estabelecido pelo Decreto n.º 19/2002, de 23 de julho e alterado pelo Decreto n.º 61/2003, de 24 de dezembro.

Relativamente às **atividades extrativas**, estas são tributados através do Imposto Específico da Atividade Mineira (⁵⁹) e do Imposto sobre a Produção de Petróleo (⁶⁰). O **Imposto Específico da Atividade Mineira** incide sobre o valor da quantidade do produto mineiro extraído da terra, em resultado da atividade mineira exercida no território nacional, ao abrigo ou não de um título mineiro, independentemente da venda, exportação ou outra forma de disposição do produto mineiro. São sujeitos passivos as pessoas singulares ou coletivas, detentoras ou não do título mineiro, que realizem operações de extração mineira. Por outro lado, o **Imposto sobre a Produção de Petróleo** incide sobre o petróleo produzido no território moçambicano. São sujeitos passivos deste imposto as pessoas singulares ou coletivas titulares do direito de exercício de operações petrolíferas, produtoras de petróleo.

2.5.3 Estrutura da Receita Fiscal

No intuito de se obter uma visão geral da receita fiscal moçambicana e da sua evolução recente, atente-se ao quadro seguinte:

Quadro 4 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2015 - Moçambique

Designação	Milhões de Euros							
	2012	%	2013	%	2014	%	2015*	%
Total de Impostos diretos	747,41	34%	899,77	35%	1696,07	47%	1555,10	44%
IRPS	356,01	16%	417,34	16%	493,68	14%	591,04	17%
IRPC	391,40	18%	482,44	19%	1202,39	33%	964,05	27%
Total de Impostos indiretos	1327,44	61%	1525,72	60%	1825,78	51%	1829,04	51%
IVA	960,14	44%	1072,30	42%	1296,94	36%	1188,44	33%
ICE	367,30	17%	453,42	18%	528,84	15%	640,60	18%
Outros impostos fiscais	89,89	5%	144,28	6%	113,36	2%	195,23	5%
Total da receita fiscal	2164,74	100%	2569,77	100%	3635,22	100%	3579,38	100%

** Previsional*

Fonte: Elaboração Própria

Dados: (Ministério da Economia e Finanças, 2016)

Analisando o Quadro 4, podemos verificar que em Moçambique os impostos diretos correspondem cerca de 44% da receita total (27% para o IRPC e 17% para o IRPS). Deste modo, cabe aos impostos indiretos a maior “fatia do bolo” (cerca de 51%) da receita fiscal.

⁵⁹ Aprovado pela Lei n.º 11/2007, de 27 de junho.

⁶⁰ Aprovado pela Lei n.º 12/2007, de 27 de junho.

Ao nível de IVA verifica-se que este imposto assume uma importância significativa (apesar de ter caído no período 2012-2014). Ainda em relação aos impostos indiretos, temos o ICE, sendo responsável por 18%, no ano de 2015.

2.6. Sistema Fiscal Santomense

2.6.1 Caracterização do Sistema Fiscal

O atual sistema fiscal Santomense tem como objetivo o desagravamento fiscal e a simplificação de todo o sistema tributário. Neste sentido, o Estado tem vindo a concretizar profundas reformas. No ano 2008 deu-se a reviravolta na tributação do rendimento, com a implementação do IRS e IRC. No entender de Nascimento (2012), esta reforma adotou como principais objetivos: a eficiência económica, a concretização da justiça fiscal e a simplificação. São Tomé e Príncipe apresenta um sistema fiscal composto por um conjunto de impostos, que tributa: rendimento, património e consumo.

Relativamente aos rendimentos, estes são tributados pelo IRS ⁽⁶¹⁾, IRC ⁽⁶²⁾ e pela Contribuição Predial Urbana ⁽⁶³⁾. O **IRS** incide sobre os rendimentos do trabalho que assumam qualquer forma ou espécie, auferidos por nacionais ou estrangeiros residentes, bem como sobre os não residentes, relativamente aos rendimentos que auferam localmente, nas seguintes categorias:

- a) Categoria A: rendimentos do trabalho dependente e de pensões;
- b) Categoria B: rendimentos empresariais e profissionais;
- c) Categoria C: rendimentos de capitais;
- d) Categoria D: incrementos patrimoniais.

No que diz respeito ao **IRC**, este incide sobre o rendimento das entidades que exerçam uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ainda que a título não principal, podendo ser acidental ou temporária. São sujeitos passivos de IRC as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e demais entidades de direito público ou privado que possuam sede ou direção efetiva em território nacional.

⁶¹ Aprovado pela Lei n.º 17/2008, de 31 de dezembro e alterada pela Lei n.º 11/2009, de 8 de outubro.

⁶² Aprovado pela Lei n.º 16/2008, de 31 de dezembro e alterada pela Lei n.º 10/2009, de 8 de outubro.

⁶³ Estatuída pelo DL n.º 26/2009, de 26 de agosto.

No que se refere a **Contribuição Predial Urbana**, este imposto incide sobre todos os prédios urbanos, qualquer que seja o fim a que se destinem, desde que não inclua a exploração agrícola, habitação, comércio, indústria, sobre a terra em que os mesmos estão situados e sobre edificações para residência integradas em prédios rústicos. O valor a liquidar é determinado pelo Valor Patrimonial Tributário ⁽⁶⁴⁾.

Por sua vez, o património é tributado pelo Imposto sobre Veículos ⁽⁶⁵⁾, Sisa ⁽⁶⁶⁾ e pelo Imposto Sobre as Sucessões e Doações ⁽⁶⁷⁾.

O **Imposto sobre Veículos** incide sobre o uso e fruição de veículos motorizados, matriculados ou registados no território nacional, ou decorridos que sejam cento e oitenta dias contados desde a data da sua entrada no território Santomense. Para efeitos de incidência, consideram-se como estando em uso os veículos que circulem pelos seus próprios meios ou estacionem nas vias ou recintos públicos. O imposto é devido pelos proprietários, presumindo-se esta titularidade, até prova em contrário, da pessoa ou pessoas em nome de quem os veículos se encontrem matriculados ou registados.

Em relação à **Sisa**, esta incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade, ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados em território nacional. Enquanto o **Imposto Sobre as Sucessões e Doações** incide sobre as transmissões a título gratuito do direito de propriedade sobre bens móveis e imóveis, qualquer que seja a denominação ou forma do título, quando localizados no território nacional. Constitui facto tributário a aquisição de bens móveis e imóveis por sucessão hereditária, legado, doação ou por qualquer negócio jurídico que transmita a propriedade a título gratuito entre vivos, mesmo nos casos em que a propriedade é transmitida separadamente do usufruto, uso ou habitação.

No que se refere a tributação do consumo, à semelhança de Angola e Guiné-Bissau, São Tomé e Príncipe ainda não adotou o IVA, tendo adotado o IC ⁽⁶⁸⁾. Para além deste existe outro: o Imposto sobre as Importações ⁽⁶⁹⁾.

⁶⁴ Para efeitos da liquidação e cobrança da contribuição predial urbana, a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta de uma fórmula idêntica à definida no art.º 38 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) de Portugal.

⁶⁵ Regulamentado pelo DL n.º 13/93, de 26 de fevereiro.

⁶⁶ Estatuída na Lei n.º 05/2007, de 11 maio.

⁶⁷ Aprovado pelo Decreto Presidencial n.º 03/2007, de 25 de maio.

⁶⁸ Regulado pelo DL n.º 20/76, de 30 de junho e alterado pelo Decreto n.º 33/76, de 27 de agosto.

⁶⁹ Regulado pelo DL n.º 01/00, de 1 de fevereiro de 2000 e alterado pelo DL n.º 31/2005, de 21 de dezembro.

O IC incide sobre o valor da produção, das vendas e das importações. Neste contexto, são sujeitos passivos do imposto os importadores, os produtores e os vendedores.

Por fim, o **Imposto sobre as Importações** é cobrado sobre o valor aduaneiro das importações. Este é determinado com base nos seguintes pressupostos: **i)** os bens são entregues ao comprador no porto de entrada (em São Tomé e Príncipe); **ii)** o preço de venda é o preço CIF que inclui todos os custos relacionados com a venda da mercadoria e sua entrega no porto de entrada (incluindo frete e seguro); **iii)** o comprador paga os direitos aduaneiros aplicáveis e todos os outros impostos que não estejam incluídos no preço base; e **iv)** se as mercadorias estiverem patenteadas ou registadas por uma marca, o preço base inclui os direitos pagos pelo uso da patente, marca (AIP, 2004). Devido à forte dependência das importações, tem-se registado um aumento no valor do imposto arrecadado.

2.6.2 Estrutura da Receita Fiscal

Após a exposição sobre o sistema fiscal, apresentamos quadro síntese sobre a importância dos impostos em São Tomé e Príncipe:

Quadro 5 - Evolução das Receitas Fiscais - 2012 a 2015 – São Tomé e Príncipe Milhões de Euros

<i>Designação</i>	2012	%	2013	%	2014	%	2015*	%
Imposto Diretos	9,08	32%	10,83	30%	12,23	30%	13,48	30%
<i>IRS</i>	6,12	21%	7,03	20%	8,08	20%	8,91	20%
<i>IRC</i>	2,31	8%	3,31	9%	3,61	9%	3,98	9%
<i>Imposto s/ património</i>	0,65	2%	0,49	1%	0,54	1%	0,59	1%
Imposto Indiretos	15,83	55%	19,97	56%	23,22	57%	24,94	56%
<i>Imposto sobre as Importações</i>	13,63	47%	17,57	49%	20,26	50%	21,68	49%
<i>Imposto s/ Consumo</i>	2,20	8%	2,39	7%	2,96	7%	3,26	7%
<i>Outras Receitas</i>	3,81	13%	4,77	13%	5,33	13%	5,87	13%
Total das Receitas	28,72	100%	35,56	100%	40,77	100%	44,29	100%

**Previsional*

Fonte: *Elaboração Própria* **Dados:** (Ministério das Finanças e Administração Pública, 2014)

Analisando o Quadro 5, podemos verificar que os **impostos indiretos** representam a maior parcela da receita fiscal (56%, em 2015). O Imposto sobre as Importações é o mais importante para o Estado, visto que permite arrecadar, em 2014, 50% e em 2015, 49% da receita fiscal. Em relação ao IC, este representa apenas 7% do valor da receita.

Relativamente aos **impostos diretos**, o IRS assume uma importância muito significativa (média do período em análise: 20%). Ainda na rubrica dos impostos diretos, inclui-se o IRC que, desde 2013, se mantém nos 9% da receita.

2.7. Síntese da Receita Fiscal dos PALOP

A título de síntese, elaboramos o Quadro 6 no qual se apresenta (em percentagem) a receita fiscal de cada país, com o objetivo principal de a “repartir” em: **i)** imposto sobre rendimento; **ii)** imposto sobre o consumo e **iii)** imposto sobre o património. Por outro lado, ainda apresentamos alguns indicadores relativos a Portugal para que se possa ter uma visão global.

Quadro 6 - Resumo das Receitas Fiscais em percentagem de 2014

<i>Designação</i>	<i>Angola</i>	<i>CV</i>	<i>GB</i>	<i>MCB</i>	<i>STP</i>	<i>PT g)</i>
Rendimentos	69% a)	30%	56%	47%	30%	46%
Consumo	17%	67%	25%	51%	57%	52%
- IVA	-	37%	-	36%	-	36%
<i>Imposto sobre o Consumo</i>	17%	-	25%	-	7%	-
<i>Outros</i>	-	30%	-	15%	50%	-
Património	8%	0 b)	8%	-	1%	-
Outros Impostos/Taxas	6%	3% c)	11% d)	2% e)	12% f)	4%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Notas:

- a) Inclui 10% referente a Imposto sobre a Produção (Petróleo e Diamantes)
- b) Os impostos sobre o património estão incluídos em “outros Impostos/taxas”
- c) Inclui, entre outros, o Imposto do Selo.
- d) Inclui a receita da UEMOA
- e) Inclui, entre outros, receitas de Jogos e Património
- f) Inclui o Imposto do Selo, taxas militares e taxas e direitos de utilização de portos
- g) Dados: INE – Portugal (2013)

Fonte: Elaboração Própria

Da análise do referido quadro resultam as seguintes conclusões:

- ✓ Os países que adotaram o IVA registam uma percentagem dos Impostos sobre o Rendimento inferior aos IC (Cabo Verde e Moçambique);
- ✓ Angola tem uma estrutura de receita onde os Impostos sobre o Rendimento registam uma percentagem muito superior face ao IC. Isso deve-se, sobretudo,

à estruturação da economia, que é impulsionada pelo petróleo e dominada por grandes contribuintes;

- ✓ Em bom rigor, Guiné-Bissau apresenta um IC de 36%, se considerarmos que os outros impostos (11%) estão relacionados com operações com o exterior sobretudo com os países da UEMOA. Estes impostos resumem-se a direitos de importação e taxa alfandegárias;
- ✓ São Tomé e Príncipe, não tendo adotado o IVA, tem uma estrutura idêntica aos países que já o adotaram, mas à custa do IC que atinge 57%, embora a grande parte da receita derive do Imposto sobre as Importações (50%); e
- ✓ Os países que já adotaram o IVA apresentam uma estrutura de receita idêntica à de Portugal.

Conforme é possível constatar no quadro resumo, o IVA tem assumido um papel de extrema importância nas receitas fiscais dos países que o adotaram. Por outro lado, não se pode menosprezar a importância do IC nos outros países. Por este motivo iremos analisar estas duas formas de tributação nos próximos três capítulos: IVA (capítulo 3 e 4) e IC (capítulo 5), dando especial atenção aos pontos de contacto e aproximação, bem como às divergências mais evidentes.

3. IVA nos PALOP: Aspetos Basilares

3.1 Considerações Introdutórias

O IVA é um caso de sucesso a nível mundial. Segundo Palma (2012) o sucesso do IVA “deve-se fundamentalmente, às suas características ⁽⁷⁰⁾, em especial à generalidade e à neutralidade, obtidas através do chamado método das faturas, do crédito de imposto ou método subtrativo indireto ⁽⁷¹⁾” (p.40). Por seu turno, ITD (2013) defende que o motivo do sucesso está relacionado com a importância que este imposto representa na receita tributária dos países e que provavelmente continuará a crescer à medida que os países vão lidando com as pressões de consolidação orçamental.

Esta forma de tributação começou a ser arquitetada nos anos vinte do século passado, pelo empresário Wilhelm Von Siemens, mas só se tornou reconhecida em França como imposto, graças a Maurice Lauré ⁽⁷²⁾, no ano de 1954 (Charlet & Owens, 2010). O IVA é considerado “um imposto indireto, pago pelo vendedor ou prestador de serviços e repercutido integralmente no consumidor final. Ou seja, o IVA devido pela empresa é pago pelo consumidor quando este adquire bens e serviços” (Machado & Costa, 2012, p. 337).

Face ao exposto, é importante referir que este imposto está muito presente no nosso dia-a-dia, “desde que acordamos até nos deitarmos vivemos nas “malhas” do IVA. Estamos constantemente a pagar IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, naquilo que comemos e vestimos, na gasolina que gastamos, etc., etc.,etc” (Palma, 2011, p.12).

Atualmente quase duzentos países têm baseado o seu sistema de tributação das transações em sede de IVA; o que vem ao encontro da afirmação de Vasques (2012), que refere que o IVA se encontra espalhado pelos quatros cantos do mundo e é a mais importante forma de imposto geral sobre o consumo da modernidade.

Presentemente, o IVA encontra-se em países como o Vietname, a Zâmbia, o Vanuatu, o Uganda, o Uruguai, a Tunísia, a Tailândia, a Tanzânia, o Senegal, a Rússia, a Palestina, o

⁷⁰ Para um estudo mais detalhado das características e das vantagens do IVA, consultar, entre outros, (Basto, 1991) e (Afonso, 2011).

⁷¹ Sobretudo do ponto de vista teórico, além deste método, existem outros: Método Aditivo Direto e Método Subtrativo Direto. Para uma abordagem mais pormenorizada, consultar, entre outros, (Basto, 1991), (Afonso, 2011) e Vasques (2012).

⁷² Maurice Lauré, conhecido como “Pai do IVA”, foi Diretor Assistente da Direção-Geral dos Impostos de França.

Panamá, as Filipinas, o Paraguai, o Nepal, a Nicarágua, a Nigéria, a Mongólia, o Laos, o Quênia, a Coreia, a Indonésia, a Guatemala, e as Ilhas Fidji, etc. (Palma, 2012).

Nos PALOP podemos encontrar este imposto em Moçambique e em Cabo Verde, estando a respetiva introdução a ser equacionada em Angola. Conforme Palma (2011, 2014), a adoção do IVA em Moçambique e Cabo Verde foi alcançada pelos seus méritos próprios, ultrapassando a “mera” esfera da União Europeia (UE).

A autora refere que o IVA implementado em Moçambique evidencia enorme proximidade, nas suas caraterísticas fundamentais, com o sistema comum do IVA da UE e por conseguinte, Portugal, mas com caraterísticas específicas que resultaram da sua natural adaptação à realidade nacional. O IVA adotado em Moçambique inclui também regimes especiais e específicos e um maior leque de situações de isenção, bem como vantagens decorrentes da margem de manobra que o legislador possui.

Relativamente a Cabo Verde, a autora refere que antes da adoção do IVA houve primeiramente a aprovação de uma lei de bases e a criação de uma comissão específica para o efeito. Constata-se que as caraterísticas fundamentais do IVA adotado têm grande proximidade com o sistema do IVA implementado em Moçambique em 1999 e, consequentemente, com o sistema comum do IVA da UE, também com caraterísticas próprias que resultaram da sua natural adaptação ao cotidiano cabo-verdiano.

3.2. Estudo Comparativo Sobre o IVA

3.2.1 Considerações Introdutórias

Um dos principais objetivos do estudo prende-se com a comparação da aplicação do IVA nos PALOP em relação ao que vigora em Portugal. Deste modo, iremos analisar de uma forma pormenorizada, nos seus aspetos mais relevantes, os Códigos de IVA de Portugal (CIVA PT) ⁽⁷³⁾, Moçambique (CIVA MZ) e Cabo Verde (CIVA CV). Para este efeito são criados quadros comparativos ⁽⁷⁴⁾.

Antes da análise das convergências e divergências iremos sublinhar algumas individuações sobre os vários Códigos do IVA.

⁷³ Aprovado pelo DL n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

O CIVA MZ é, entre os três, o mais pequeno (estatuído na Lei n.º 32/2007, de 31 de dezembro). Isso deve-se muito à implementação do Regulamento do CIVA MZ (RECIVA MZ), aprovado pelo Decreto n.º 07/2008, de 16 de abril ⁽⁷⁵⁾, para onde são remetidos os aspetos relacionados com processos e procedimentos, contencioso, meios de pagamentos, faturação, contabilidade e escrituração e alguns regimes especiais. Por vezes, assistimos à duplicação de preceitos e aprofundamentos de outros por parte do Regulamento.

No que se refere a Cabo Verde, inicialmente o Código de IVA era retratado como “Regulamento de IVA”, tendo esta designação deixado de ser utilizada após a alteração proporcionada pela Lei n.º 51/VIII/2013, de 27 de dezembro. Apesar disto, não poucas vezes, esta terminologia “Regulamento de IVA” continua ainda presente em alguns diplomas.

Em termos muito gerais, é importante referir que o IVA é um imposto plurifásico. E, segundo Basto (1991) são impostos plurifásicos “se incidem sobre as transações em várias fases do processo produtivo (simplificadamente: produção industrial, comércio por grosso e a retalho)” (pp. 26-27). Ou seja, o IVA incide sobre todas as etapas do circuito económico, sobre os produtores, grossistas e retalhistas, sobre as vendas de bens ou prestações de serviços. É de realçar que cada operador apenas paga o imposto na medida do valor que acresce com o exercício da sua atividade. Para poder evitar o efeito cumulativo é utilizado o mecanismo de liquidação que não se esgota na mera aplicação de uma taxa sobre cada transação, para depois entregar ao Estado (Vasques, 2012).

A nossa análise incidirá, entre outros, nas seguintes temáticas: incidência objetiva e subjetiva, regras de localização das operações, determinação do valor tributável, taxas, direito à dedução e obrigações dos contribuintes.

3.2.2 Incidência Objetiva

A incidência é subdividida em objetiva e subjetiva. A objetiva define as operações que estão sujeitas ao imposto e a subjetiva indica quem são os sujeitos passivos do imposto. A análise da incidência objetiva pode ser resumida no seguinte quadro:

⁷⁴Os quadros estão construídos por ordem cronológica de entrada em vigor do IVA (da esquerda para a direita). Ou seja, em primeira coluna “Portugal”, seguindo-se à sua direita “Moçambique” e, depois, “Cabo Verde”.

⁷⁵ Alterado por Decreto n.º 04/2012, de 24 de fevereiro.

Quadro 7 - Análise Comparativa da Incidência Objetiva

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 1º do CIVA (Incidência Objetiva)	Artigo 1º CIVA (Âmbito de Aplicação)	Artigo 1º CIVA (Âmbito de Aplicação)
Estão sujeitas a IVA:	Estão sujeitas a IVA:	Estão sujeitas a IVA:
✓ As transmissões de bens e as prestações de serviços, efetuadas no território nacional, a título oneroso;	✓ Idem	✓ Idem
✓ As importações de bens; e	✓ Idem	✓ Idem
✓ As operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, nos termos do RITI.	✓ Não aplicável (N/A)	✓ N/A

Fonte: *Elaboração Própria.*

De acordo com n.º 1 do art.º 1 de todos os Códigos de IVA, dos países em estudo ⁽⁷⁶⁾, estão sujeitas ao IVA: **i)** as transmissões de bens e prestações de serviços efetuados no território nacional, a título oneroso, por sujeitos passivos ⁽⁷⁷⁾ agindo como tal; e **ii)** as importações de bens. Além destas, o CIVA PT sujeita a tributação as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), por fazer parte da UE. Logicamente esta situação não se aplica a Moçambique nem a Cabo Verde.

Todos os Códigos têm uma preocupação especial na definição de território nacional, sendo que o CIVA PT e o CIVA CV remetem para as respetivas Constituições da República. Por sua vez, o CIVA MZ opta por defini-lo taxativamente da seguinte forma: o território nacional abrange toda a superfície terrestre, a zona marítima e o espaço aéreo, delimitados pelas fronteiras nacionais. Por último, por causa da UE, Portugal tem necessidade de definir outros conceitos, mais concretamente: Comunidade, Território da Comunidade, País Terceiro e Território Terceiro.

De acordo com o art.º 3 dos Códigos de IVA em análise, considera-se **transmissão de bens** a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do

⁷⁶ Quando se refere todos os códigos de IVA, referirmo-nos concretamente ao CIVA PT, ao CIVA MZ e ao CIVA CV.

⁷⁷ Repare-se que no CIVA PT o legislador utiliza o singular, ou seja, “sujeito passivo”.

direito de propriedade. Segundo o n.º 2 do art.º 3 de todos os Códigos, para esse efeito, a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos ⁽⁷⁸⁾.

O n.º 3 do art.º 3 de todos os Códigos enumera um conjunto de operações que são consideradas transmissões de bens, apenas com ligeiras alterações ao nível da redação. No entanto, sublinhamos algumas transmissões de bens que diferem, entre as quais:

- a) A não devolução, no prazo de um ano, em Portugal e Cabo Verde, e de 180 dias em Moçambique, a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação (alínea d) do n.º 3 do art.º 3 de todos os códigos);
- b) A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou. Esta operação é apenas prevista no CIVA PT, na alínea e) do n.º 3;
- c) A transmissão de bens em segunda mão efetuada por sujeitos passivos revendedores e por organizadores de vendas em sistema de leilão, incluindo os objetos de arte, de coleção e as antiguidades, está apenas prevista taxativamente no CIVA MZ, concretamente, na alínea g) do n.º 3 do art.º 3. Encontra-se também disciplinado no RECIVA MZ (art.º 47 a 49). Por seu turno, Portugal e Cabo Verde têm esta matéria regulada em diplomas especiais ⁽⁷⁹⁾.

O n.º 4 do art.º 3 do CIVA PT define que **não são consideradas transmissões** as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto. A mesma disposição encontra-se no CIVA MZ e CIVA CV (no n.º 5 do art.º 3) embora, considerem a “existência de transmissões de bens, cujo imposto não é dedutível nem exigível”. Em bom rigor, dizem o mesmo de outra forma.

Nesta sequência da análise das transmissões dos bens, o CIVA MZ e o CIVA CV introduzem (ambos no n.º 4) uma cláusula de presunção de aquisição e transmissão de bens mais detalhada do que a que se encontra no CIVA PT, concretamente no seu art.º 86 – Presunção de Aquisição e de Transmissões de Bens - chegando a considerar como

⁷⁸ Esta opção de desconsiderá-las de “prestações de serviços” facilita o processo de determinação das regras de localização.

⁷⁹ Abordaremos este assunto no capítulo 4.

transmissão de bens os que tenham sido consumidos em quantidades que, tendo em conta o volume de produção, devem considerar-se excessivas ⁽⁸⁰⁾.

O CIVA PT, no n.º 6 do art.º 3, estabelece que não são transmissões as cedências devidamente documentadas feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios, de bens, não embalados para fins comerciais, resultantes da primeira transformação de matérias-primas por eles entregues, na medida em que não excedem as necessidades do seu consumo familiar segundo limites e condições a definir por portaria do Ministro das Finanças. Nos outros códigos não existe uma disposição semelhante.

Por fim, o n.º 7 do art.º 3 do CIVA PT, em vigor desde 1 de janeiro de 2008, exclui de tributação os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a 50€ e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.

Em relação aos outros Códigos, em Moçambique não são definidos limites para as amostras e as ofertas, apesar do próprio art.º 3 e do art.º 53 do RECIVA MZ remeterem para um despacho do Ministro que superentende a área das finanças, que, cremos, ainda não foi publicado. Por sua vez, em Cabo Verde, as amostras e as ofertas estão regulamentadas no Despacho de 29, de dezembro de 2003, que difere em relação a Portugal nos limites que são aplicados às ofertas. Em Cabo Verde o valor unitário não pode ultrapassar o montante de três mil escudos (27€) IVA incluído, considerando-se ainda que, na sua totalidade, o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5 por mil do volume de negócios fixados com referência ao ano anterior.

Analisando a **problemática das prestações de serviços**, o art.º 4 de todos os Códigos de IVA dispõe, ainda que com pequenas diferenças de redação, que são consideradas como

⁸⁰ Relativamente ao CIVA MZ existe, a nosso ver, na legislação que consultámos, um lapso ao referir-se do mesmo modo **não** são considerados como tendo sido adquiridos pelo sujeito passivo os bens que se encontrarem em qualquer dos referidos locais. Neste contexto pensamos que o **não** distorce o sentido que os outros códigos assumem e transmitem.

prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ⁽⁸¹⁾ ou importações de bens.

O n.º 2 do art.º 4 dos Códigos exemplifica algumas situações em que são consideradas prestações de serviços, verificando-se algumas diferenças que explicitaremos. Segundo o CIVA PT, consideram-se ainda prestação de serviços: a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados (alínea c). Esta disposição não existe no CIVA MZ nem no CIVA CV.

Por outro lado, o CIVA PT equipara a prestações de serviços a cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordado entre os clubes com consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção e valorização (n.º 3 do art.º 4 do CIVA PT). Nos outros Códigos não existem quaisquer disposições semelhantes.

Apesar do art.º 4 do CIVA MZ e CIVA CV considerarem como prestações de serviços as operações realizadas pelas **agências de viagens** e organizadores de circuitos turísticos, ambos remetem para regulamentação especial. Em Moçambique tal regime está estabelecido no RECIVA MZ (art.º 38 a 46). Por sua vez, em Cabo Verde está estatuído pela Lei n.º 38/VI/2004, de 2 de fevereiro. Portugal optou por não tipificar estas operações, dando-lhe, desde do início do CIVA PT, um tratamento autónomo através DL n.º 225/85, de 03 de julho ⁽⁸²⁾.

Por fim, no que se refere às **importações**, o seu conceito aparece no art.º 5 de todos os Códigos de IVA. Em linhas gerais, o CIVA MZ e CIVA CV consideram importação de bens a entrada destes (bens) no território nacional. O mesmo acontece no CIVA PT. No entanto, para contemplar o conceito de território terceiro ⁽⁸³⁾, a legislação nacional teve necessidade de considerar como importação os bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

⁸¹ Obviamente que no CIVA MZ e CIVA CV estas operações não fazem sentido, por isso não figuram nesses Códigos.

⁸² Abordaremos este assunto no capítulo 4.

⁸³ O conceito de território terceiro está definido na alínea d) do n.º 2 do art.º 1 do CIVA PT. No fundo, estão em causa territórios de EM da Comunidade, mas que são tratados como países terceiros. A título de exemplo: as Ilhas Canárias, de Espanha e Monte Atos, da República Helénica.

3.2.3 Incidência Subjetiva

Ao nível da Incidência Subjetiva atente-se ao quadro infra:

Quadro 8 - Análise Comparativa da Incidência Subjetiva

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
<p>Artigo 2º do CIVA (Incidência Subjetiva)</p> <p>São sujeitos passivos do imposto: Pessoas Singulares ou Coletivas que:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Exerçam com caráter de habitualidade, atividades de produção, comércio ou prestação de serviços; 	<p>Artigo 2º do CIVA (Incidência Subjetiva)</p> <p>São sujeitos passivos do imposto: Pessoas Singulares ou Coletivas residentes que:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem 	<p>Artigo 2º do CIVA (Incidência Subjetiva)</p> <p>São sujeitos passivos do imposto: Pessoas Singulares ou Coletivas que:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ou pratiquem uma só operação (ato isolado); 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Realizem operações Intracomunitárias (nos termos do RITI); 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Meros devedores de imposto: <ul style="list-style-type: none"> • Realizem importações; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem
<ul style="list-style-type: none"> • Mencionem indevidamente IVA em Fatura; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem
<ul style="list-style-type: none"> • Realizem operações de Reserve Charge (autoliquidação): <ul style="list-style-type: none"> ➤ Adquirentes de serviços a prestadores não sedeados no território nacional; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Serviços de Construção Civil; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sucatas (Anexo E); 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Direitos de emissão de gases efeito estufa. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Realizem aquisições e ou transmissões intracomunitárias; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A
<ul style="list-style-type: none"> ✓ N/A <p>(Estes serviços são os que constavam no nº 8 do art.º 6 do CIVA até à entrada em vigor do DL 186/2009, de 12 de agosto (alteração do CIVA e do RITI e criação de regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no estado membro do reembolso)).</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Adquirentes de alguns serviços a prestadores que não tenham sede no território nacional; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Adquirentes de alguns serviços a prestadores que não tenham sede no território nacional;
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Estados e demais pessoas coletivas de direito público, fora dos poderes de autoridade. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem

Fonte: *Elaboração Própria.*

O art.º 2 de todos os Códigos enumera um conjunto de situações que esclarece quem são os devedores do imposto. De acordo com a alínea a) do n.º 1, do art.º 2 do CIVA PT são sujeitos passivos do IVA todas as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exercem atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou IRC.

O estipulado, nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA MZ e do CIVA CV é semelhante ao definido na alínea a) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA PT, embora os primeiros Códigos refiram taxativamente que as atividades sujeitas podem ser exercidas com ou sem fim lucrativo. Mas, não referem as profissões livres, nos termos em que aparecem no CIVA PT.

Portugal, como Estado membro (EM) da UE, usufrui e está condicionado pelas regras comunitárias das quais se destacam a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais. Por esse motivo, Portugal teve necessidade de criar o RITI e adaptar o art.º 2 e 6 do CIVA a esta realidade, sobretudo para alargar o conceito de sujeito passivo e as regras de localização. Em relação aos outros normativos estas situações não tem aplicabilidade.

Assim sendo, são sujeitos passivos do imposto:

- a) As pessoas singulares ou coletivas que efetuam operações intracomunitárias, nos termos do RITI (alínea d) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA PT);
- b) As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante (alínea g), do n.º 1 do art.º 2 do CIVA PT);
- c) As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes dos bens indicados no n.º 4 do art.º 6, nas condições aí previstas, desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável, ou na sua falta, o domicílio a partir da qual as transmissões são prestadas (alínea h) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA PT);

Existem também casos em que os sujeitos passivos são considerados meros devedores de imposto (Pinto, Lopes & Marreiros, 2003). De acordo com as alíneas b), c) e e) do art.º 1 do art.º 2 CIVA PT fazem parte destes devedores as pessoas singulares ou coletivas que: **i)** segundo a legislação aduaneira, realizem importações, **ii)** mencionam indevidamente IVA em fatura, e **iii)** pela aquisição dos serviços [...] quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, estabelecimento estável ou domicílio, a partir do qual os serviços são prestados. Em Moçambique e Cabo Verde as primeiras duas situações são idênticas ao normativo português, enquanto a última situação não tem aplicação nestes países.

Para além das operações já enunciadas:

- a) São sujeitos passivos as pessoas singulares ou coletivas que, no território nacional, sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no Anexo E (bens e serviços do **setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis**) ao Código e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respetivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto, previsto apenas na alínea i) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA PT;
- b) São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de **serviços de construção civil**, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada, previsto na alínea j) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA PT e na alínea f) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA CV (⁸⁴);
- c) São sujeitos passivos as empresas e demais pessoas singulares ou coletivas pela aquisição dos serviços (publicidade, telecomunicações, operações bancárias, financeiras, e de seguro e resseguro e entre outros serviços previsto no n.º 7 do art.º 6 do CIVA MZ e n.º 6 do art.º 6 do CIVA CV), cujo prestador não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, previsto no n.º 2 do CIVA MZ e CIVA CV.

⁸⁴ A regulamentação desta matéria, em bom rigor, está no Ofício-Circulado nº 30.101/2007, de 24 de maio. Especial atenção para a definição de “Serviços de Construção Civil”.

Por fim, em termos da delimitação negativa da incidência, esta é similar nos países em análise. Segundo o art.º 2 dos Códigos, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade. No entanto, essas entidades são sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das seguintes atividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa: telecomunicações; distribuição de água, gás e eletricidade; transporte de bens; prestação de serviços portuários e aeroportuários; transporte de pessoas; transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda; operações de organismos agrícolas; exploração de feiras e de exposições de carácter comercial; armazenagem; etc.

3.2.4 Localização das Operações

Ao nível da localização das operações, atente-se ao quadro seguinte:

Quadro 9 - Análise Comparativa da Localização das Operações

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 6º do CIVA (Localização das Operações)	Artigo 6º do CIVA (Localização das Operações)	Artigo 6º do CIVA (Localização das Operações)
Localização das transmissões de bens:	Localização das transmissões de bens:	Localização das transmissões de bens
✓ Regra geral: <ul style="list-style-type: none"> • Princípio da origem; 	✓ Regra geral <ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem 	✓ Regra geral <ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem
✓ Regra especial: <ul style="list-style-type: none"> ✓ As transmissões feitas pelo importador; 	✓ Regra especial <ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem 	✓ Regra especial <ul style="list-style-type: none"> ✓ Idem
✓ A bordo;	✓ N/A	✓ N/A
✓ Energia elétrica, gás, calor, frio e similares.	✓ N/A	✓ N/A
Localizações das prestações de serviços:	Localizações das prestações de serviços:	Localizações das prestações de serviços:
✓ Regras gerais: <ol style="list-style-type: none"> 1. Efetuados a sujeitos passivos – o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente (<i>business to business</i> B2B); 2. Efetuados a não sujeitos passivos – o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador (<i>business to consumer</i> B2C). 	✓ Regra geral: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Princípio da origem 	✓ Regra geral: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Princípio da origem

Fonte: Elaboração Própria.

A globalização possibilitou a abertura de novos mercados para as empresas. Mas, em contrapartida, dificultou e criou dúvidas sobre quem e onde se deve liquidar o imposto. Segundo Palma (2011) “localizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico que lhe será aplicável” (p. 79). Assim sendo, os Códigos do IVA em análise, no art.º 6, dispõem de um conjunto de regras que permitem identificar onde são localizadas as operações, com intuito de determinar a sua tributação.

De acordo com o n.º 1 do art.º 6 de todos os Códigos, como regra geral, são tributadas as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente. O n.º 2 institui uma regra especial para as transmissões de bens, evidenciando que é tributável a transmissão, feita pelo importador e as eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro, quando as referidas transmissões ocorrerem antes da importação.

O CIVA PT contempla ainda regras específicas para as **transmissões a bordo** e para as transmissões de energia elétrica, gás, calor, frio e similares, que ainda não são regulamentadas no CIVA MZ nem no CIVA CV. Em relação às transmissões a bordo de um navio, de uma aeronave ou de um comboio são, de acordo com o n.º 3 do art.º 6, tributados em Portugal quando o lugar de partida se situar no território nacional e o lugar de chegada no território de outro EM. Por seu turno, nas transmissões de energia elétrica, gás, calor frio e similares, as suas regras de localização estão previstas nos n.ºs 4 e 5 do art.º 6, e a determinação do local de tributação é mais complexa, visto que, deve-se ter em conta: **i)** a sede do fornecedor; **ii)** a sede do adquirente; e **iii)** a qualidade do adquirente, como se evidencia no quadro seguinte:

Quadro 10 - Regras Específicas de Localização das Transmissões de Bens

Sede do Fornecedor	Sede do adquirente	Qualidade do adquirente	Lugar de tributação
Portugal	Portugal	SP ou Não	Portugal
Portugal	Outro EM	SP (revendedor ou não)	Outro EM
Portugal	País Terceiro	SP ou não	Não tributado
Outro EM	Portugal	SP (revendedor)	Portugal
Outro EM	Portugal	SP (não revendedor)	Portugal
Outro EM	Portugal	Não SP	Portugal (1)
País Terceiro	Portugal	SP ou não	Isento (2)

(1) O devedor do imposto será o vendedor, que terá de nomear representante no território nacional;

(2) Nos termos da alínea i) do art.º 13 do CIVA PT.

Fonte: Elaboração Própria.

Relativamente à localização das prestações de serviços, em Portugal existem duas regras gerais. Por sua vez, em Moçambique e em Cabo Verde existe apenas uma regra geral (o princípio da origem) que difere em relação às de Portugal.

Conforme o disposto na alínea a) do n.º 6 do art.º 6 do CIVA PT, como primeira regra: são tributáveis as prestações de serviços efetuados a um sujeito passivo cujo sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável, ou, na sua falta, o domicílio do prestador. A segunda regra geral de tributação está prevista na alínea b) do n.º 6 do art.º 6, que menciona que são tributáveis as prestações de serviços efetuados a uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável, ou na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

Em relação a Moçambique e Cabo Verde a regra geral está estabelecida no n.º 3 do art.º 6 do CIVA MZ e do CIVA CV que nos diz que são tributáveis as prestações de serviços cujo prestador tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados. Deste modo, podemos tirar a seguinte ilação: os legisladores destes países optaram pelo princípio da origem independentemente de o adquirente ser ou não sujeito passivo, o que não acontece em Portugal.

A estas regras gerais, todos os Códigos em análise preveem um conjunto de exceções (regras especiais) ligadas a prestações de serviços sobre imóveis, transporte de passageiros, serviços de alimentação e bebidas, serviços de acessos a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, locação de curta e longa duração de meios de transporte, entre outros. Como poderemos observar no seguinte quadro:

Quadro 11 - Análise Comparativa das Exceções às Regras de Localização

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Exceções:	Exceções	Exceções
1 - Regra aplicadas a sujeitos passivos e não sujeitos passivos (art.º 6):	1 - Regras aplicadas a sujeitos passivos e não sujeitos passivos (art.º 6):	1 - Regras aplicadas a sujeitos passivos e não sujeitos passivos (art.º 6):
✓ Imóveis	✓ Idem	✓ Idem
✓ Transporte de passageiros	✓ Idem	✓ Idem
✓ Serviços de alimentação e bebidas	✓ N/A	✓ N/A
✓ Serviços de acesso a manifestações culturais	✓ Idem	✓ Idem
✓ Locação de curta duração.	✓ N/A	✓ N/A
2 - Regras aplicadas aos serviços prestados a não sujeitos passivos:	2 - Regras aplicadas aos serviços prestados a não sujeitos passivos:	2 - Regras aplicadas aos serviços prestados a não sujeitos passivos:
✓ Trabalho sobre bens móveis corpóreos;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Prestação de serviço de intermediários;	✓ N/A	✓ N/A
✓ Prestação de serviço de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares;	✓ N/A	✓ N/A
✓ Locação de meios de transporte, que não seja de curta duração.	✓ N/A	✓ N/A
3 - Regras aplicadas a residentes fora da UE.	✓ N/A	✓ N/A
4 – Regras aplicadas aos serviços cuja utilização ou exploração efetivas ocorrem em território nacional.	✓ N/A	✓ N/A
5 - Localização das aquisições intracomunitárias de bens.	✓ N/A	✓ N/A
✓ N/A	✓ Serviços de natureza empresarial	✓ Serviços de natureza empresarial

Fonte: Elaboração Própria.

O CIVA PT apresenta um conjunto de exceções à regra geral, das quais a regra do ponto 1 (regra aplicada a sujeitos passivos e não sujeitos passivos) do quadro das exceções, coincide com as que se aplicam em Moçambique e Cabo Verde. Segundo Palma (2011) esta regra, em princípio, aplica-se aos serviços que são tributáveis onde são **materialmente executados**, onde se englobam as seguintes prestações de serviços:

- a) Relacionadas com um imóvel, são tributáveis no território onde se situa o imóvel, incluindo também os serviços prestados por arquitetos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, de acordo com art.º 6 de todos os Códigos. O CIVA PT e o CIVA CV incluem ainda outros serviços como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras funções análogas, tais como parques de campismo;
- b) O transporte de passageiros é tributado pela distância percorrida no território nacional, de acordo com a alínea b) do n.º 7 e 8 do art.º 6 do CIVA PT. Em comparação com o CIVA MZ e CIVA CV estes Códigos não referem se é transporte de passageiros ou de mercadorias, apenas referem “serviços de transporte” e é tributado da mesma forma, de acordo com a alínea d) do n.º 4 e 5) do CIVA MZ (⁸⁵) e CIVA CV;
- c) As prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, de ensino e similares são tributados no local onde se realiza o evento, de acordo com art.º 6 de todos os Códigos;
- d) Serviços de alimentação e bebidas executados a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, quando o lugar de partida do transporte se situe no território nacional, apenas previsto no CIVA PT na alínea c) e d) do n.º 7 e 8 do art.º 6. Claramente que em Moçambique e Cabo Verde esta disposição não se aplica;
- e) Locação de curta duração de meios de transporte: é tributável no lugar da colocação do meio de transporte à disposição do destinatário. Disposição apenas previsto no CIVA PT, na alínea f) do n.º 7 e 8 do art.º 6;

⁸⁵ Em Moçambique, é considerada distância percorrida no território nacional o percurso efetuado fora do mesmo, nos casos em que os locais de partida e de chegada nele se situem. Para este efeito, um transporte de ida e volta é tido como dois transportes, um para o trajeto da ida e outro para o trajeto de volta (n.º 6 do art.º 6 do CIVA MZ).

- f) Trabalho sobre bens móveis corpóreos: em Moçambique e Cabo Verde é aplicado a regra prevista no ponto 1 (regra aplicadas a sujeitos passivos e não sujeitos passivos) e em Portugal, por seu turno, aplica-se a regra que consta no ponto 2 (regra aplicada aos serviços prestados a não sujeitos passivos). Mas a tributação é feita da mesma forma: no local onde é realmente executado, previsto na alínea d) do n.º 10 e 9 do art.º 6 do CIVA PT, alínea b) do n.º 5 do art.º 6 do CIVA MZ e do CIVA CV.

Relativamente às outras regras existentes no CIVA PT, estas não têm aplicabilidade em relação a Moçambique e Cabo Verde. Por seu turno, o CIVA MZ e o CIVA CV apresentam um conjunto de serviços de natureza empresarial: publicidade, serviços de telecomunicações, serviços de consultores, engenheiros, advogados, contabilistas, entre outros ⁽⁸⁶⁾. De acordo com o n.º 6 do art.º 7 do CIVA MZ e n.º 6 do CIVA CV estas operações são tributadas no território nacional quando o prestador não tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional e o adquirente seja um sujeito passivo de imposto dos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2. Segundo Palma (2011) para estas prestações de serviços a regra especial de localização prende-se com a localização não do prestador mais sim do adquirente.

3.2.5 Valor Tributável

Ao nível do valor tributável, atente-se ao quadro seguinte:

Quadro 12 - Análise Comparativa do Valor Tributável

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 16º e 17º do CIVA (Valor Tributável)	Artigo 15º e 16º do CIVA (Valor Tributável)	Artigo 15º e 16º do CIVA (Valor Tributável)
Operações internas art.º 16: ✓ Valor de contraprestação.	Operações internas art.º 15: ✓ Idem	Operações internas art.º 15: ✓ Idem
Importações art.º 17: ✓ Valor Aduaneiro.	Importações art.º 16: ✓ Idem	Importações art.º 16: ✓ Idem

Fonte: Elaboração Própria.

⁸⁶Anteriormente estas regras (exceções) estavam previstas no CIVA PT, mas foram revogadas pelo DL n.º 186/2009, de 12 de agosto. Em bom rigor, o CIVA MZ e CIVA CV estão numa fase anterior do CIVA PT.

O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços, nas operações internas, é determinado da mesma forma em todos os Códigos. De acordo com o art.º 16, do CIVA PT e art.º 15 do CIVA MZ e CIVA CV, o valor tributável é constituído pela contraprestação ⁽⁸⁷⁾ obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

No valor tributável **são incluídos**: os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do IVA, as despesas acessórias debitadas, como comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade ⁽⁸⁸⁾ efetuados por conta de clientes e as subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação.

Por outro lado, **são excluídos** do valor tributável, os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebida a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações, os descontos, abatimentos e bónus concedidos, quantias pagas em nome e por conta de adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelos sujeitos passivos em contas de terceiros apropriadas e as embalagens, desde que as mesmas não tenham sido efetivamente transacionadas.

Relativamente ao **valor tributável das importações**, os Códigos também retratam de uma forma quase análoga. O que diferencia é a inclusão de Portugal na UE, ou seja, sendo Portugal um EM o valor tributável é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias. Por seu turno, em Moçambique e Cabo Verde o valor tributável é obtido da mesma forma, só que é determinado nos termos das leis e regulamentos alfandegários dos respetivos países, art.º 17 do CIVA PT e art.º 16 do CIVA MZ e CIVA CV.

O valor tributável dos bens importados inclui, na medida em que nele não estejam compreendidos: os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos antes ou em virtude da própria importação, com exclusão do IVA. Também se incluem as despesas acessórias, tais como comissões, despesas de embalagem, transportes, seguros, portuárias e aeroportuárias ⁽⁸⁹⁾, verificados até ao primeiro lugar de destino ⁽⁹⁰⁾ dos bens em território

⁸⁷ Nos casos em que a contraprestação não seja definida, no todo ou em parte, em dinheiro, o valor tributável é o montante recebido ou a receber, acrescido do valor normal de um bem ou serviço dados em troca (art.º 16, n.º 3 do CIVA PT e art.º 15, n.º 3 de CIVA MZ e CIVA CV).

⁸⁸ Previsto apenas no CIVA PT, na alínea c) do n.º 3 do art.º 16.

⁸⁹ Previsto apenas no art.º 16 do CIVA CV.

⁹⁰ Considera-se lugar de destino aquele que se encontre documentalmente comprovado perante os serviços aduaneiros, ou na falta dessa indicação, o lugar em que ocorra a primeira rutura de carga, se esta se efetuar no interior do país. Disposição similar em todos os Códigos.

nacional. Sublinhe-se ainda que, de acordo com todos os Códigos, são excluídos os descontos por pronto pagamento antecipados e os descontos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza e que figurem separadamente na fatura.

Por fim, no que diz respeito à reimportação de bens exportados para fora do território e que aí tenham sido objeto de trabalhos de reparação, transformação ou complemento de fabrico, o seu valor tributável é o que corresponder à operação efetuada, determinado de harmonia com o disposto nas operações anteriores e é determinado do mesmo modo em todos os Códigos.

3.2.6 Taxas

Ao nível das taxas, atente-se ao quadro seguinte:

Quadro 13 - Análise Comparativa das Taxas de IVA

Portugal				Moçambique	Cabo Verde
Artigo 18º do CIVA (Taxas do Imposto)				Artigo 17º do CIVA (Taxa do Imposto)	Artigo 17º do CIVA (Taxa do Imposto)
Taxas:	Reduzida	Intermédia	Normal	Taxa: 17%	Taxa: 15%
Continente:	6%	13%	23%		
Açores:	4%	9%	18%		
Madeira:	5%	12%	22%		

Fonte: Elaboração Própria

Em Portugal, de acordo com art.º 18 do CIVA PT, vigoram três tipos de taxas: reduzida, intermédia e normal, que são aplicáveis às importações, transmissões de bens e prestações de serviços. Em Portugal continental as taxas são, respetivamente: 6%, 13% e 23%. Na Região Autónoma dos Açores as taxas aplicadas são, respetivamente, 4%, 9% e 18%. Por seu turno, na Região Autónoma da Madeira aplicam-se as taxas de 5%, 12% e 22%.

Existem duas listas anexas ao CIVA PT: **i)** Lista I – Bens e Serviços Sujeitas à Taxa Reduzida e **ii)** Lista II – Bens e Serviços Sujeitos à Taxa Intermédia. Se determinada situação de transmissão ou prestação de serviços não se enquadrar em nenhuma delas (Lista I ou II), aplica-se a taxa normal.

Em relação a Moçambique e Cabo Verde de acordo com art.º 17 de ambos os Códigos aplica-se uma única taxa para as operações, concretamente: 17%, e 15%, respetivamente. Contudo, o CIVA CV e CIVA MZ apresentam anexos, não com taxas diferenciadas, mas lista dos bens isentos de IVA.

3.2.7 Direito à Dedução

Ao nível do direito à dedução, atente-se ao quadro seguinte:

Quadro 14 - Análise Comparativa do Direito à Dedução

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Direito à Dedução (Artigo 19º do CIVA e 19º do RITI) Os sujeitos passivos podem deduzir o imposto:	Imposto Suportado (Artigo 18º do CIVA) Os sujeitos passivos podem deduzir o imposto:	Imposto Suportado (Artigo 18º do CIVA) Os sujeitos passivos podem deduzir o imposto:
✓ Aquisições de bens e serviços;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Importações de bens;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Aquisição de bens ou serviços de Reserve Charge (autoliquidação);	✓ N/A	✓ Idem
✓ O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro;	✓ Idem	✓ Idem
✓ À saída dos bens de entreposto não aduaneiro;	✓ N/A	✓ N/A
✓ Nas aquisições intracomunitárias de bens;	✓ N/A	✓ N/A
✓ Nas aquisições de bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens isentas nos termos do art.º 14 do RITI	✓ N/A	✓ N/A
✓ N/A	✓ Serviços Empresariais	✓ Serviços Empresariais
✓ DL n.º 199/96, de 18 de outubro	✓ Regime de bens em segunda mão (DL n.º 07/2008, de 16 de abril)	✓ Lei n.º 32/VI/2003, de 15 de setembro

Fonte: *Elaboração Própria.*

Em bom rigor, os Códigos retratam a dedução do imposto de forma muito parecida. Todavia, existem operações que não são comuns. Além disso, temos a situação de Portugal pertencer à UE, o que leva à existência de algumas operações que não têm aplicabilidade nos outros países em análise.

Em suma, todos os Códigos referem que os sujeitos passivos podem deduzir: **i)** o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; **ii)** o imposto devido pela importação dos bens; **iii)** o imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuados por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado ⁽⁹¹⁾ e não tenham faturado o imposto.

Conforme anteriormente referido, os Códigos apresentam algumas operações que não são análogas, podendo os sujeitos passivos deduzir:

- a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços de autoliquidação, previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 19 do CIVA PT e na alínea e) do n.º 1 do 18 do CIVA CV;
- b) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto aduaneiro; apenas previsto na alínea e) do n.º 1 do art.º 19 do CIVA PT;
- c) O imposto pago pela aquisição dos serviços (publicidade, telecomunicações, advogados, contabilistas, entre outros) referidos no n.º 7 do art.º 6 do CIVA MZ e n.º 6 do art.º 6 do CIVA CV, previsto na alínea c) do art.º 18 do CIVA MZ e alínea e) do art.º 18 do CIVA CV;
- d) O imposto suportado nas reparações, manutenção, ou outras prestações de serviços no caso dos revendedores de bens em segunda mão, previsto na alínea e) do n.º 1 do art.º 18 do CIVA MZ. Em relação a Portugal e Cabo Verde, estas operações são regulamentados em legislação complementar ⁽⁹²⁾. Em Moçambique para além de ser retratado no Código do IVA é regimentado pelo RECIVA MZ.

⁹¹ De acordo com o art.º 30 do CIVA PT e art.º 26 do CIVA MZ e do CIVA CV, os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui (Portugal, Moçambique e Cabo Verde) pratiquem operações tributáveis e que não disponham de sede, estabelecimento estável estão obrigados a nomear um representante legal, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes. A nomeação do representante deve ser comunicada à parte contratante antes de ser efetuada a operação.

⁹² Em Portugal é regulamento pelo DL n.º 199/96, de 18 de outubro e em Cabo Verde pela Lei n.º 32/VI/2003, de 15 de setembro.

No entanto, de acordo com todos os Códigos, só confere direito a dedução o imposto mencionado nas faturas passadas na forma legal e no recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação. Sendo que em Moçambique é possível deduzir o imposto mencionado nos documentos equivalentes e em Portugal também é permitido deduzir o imposto mencionado nos recibos emitidos a sujeitos passivos enquadrados no Regime de IVA de Caixa (⁹³).

Os Códigos apontam ainda um conjunto de situações nas quais não se pode deduzir o imposto. Em todos, não é permitido a dedução do imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou do documento equivalente, no caso de CIVA MZ. Não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entrega nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada.

Também não pode deduzir-se o imposto nas aquisições de bens em segunda mão quando o valor tributável da sua transmissão posterior for a diferença entre o preço de venda e o da compra, previsto no n.º 4 do art.º 18 do CIVA MZ e CIVA CV e no DL 199/96, de 18 de outubro.

Para além destas operações o CIVA PT não confere o direito à dedução relativamente a bens imóveis afetos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular da empresa, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, apenas previsto no n.º 7 do art.º 19 do CIVA PT.

3.2.8 Exclusões ao Direito de Dedução

Ao nível das exclusões ao direito à dedução, atente-se ao quadro seguinte:

⁹³ Disciplinado no DL n.º 71/2013, de 30 de maio.

Quadro 15 - Análise Comparativa das Exclusões ao Direito à Dedução

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 21º do CIVA (Exclusões ao direito à dedução)	Artigo 20º CIVA (Exclusões ao direito à dedução)	Artigo 20º CIVA (Exclusões ao direito à dedução)
✓ Despesas com viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Combustíveis;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Despesa de transporte e negócios;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Despesas de alimentação, alojamento, bebidas e tabacos;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Despesas de divertimento e de luxo.	✓ Idem	✓ N/A
✓ N/A	✓ Despesas telefónicas	✓ N/A

Fonte: *Elaboração Própria*

No art.º 21 do CIVA PT e art.º 20 de CIVA MZ e CIVA CV, os legisladores excluem a possibilidade do direito à dedução do imposto suportado referente:

- a) Às despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos;
- b) Às despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção da aquisição de gasóleo (o CIVA PT acresce gases de petróleo liquefeitos (GLP), gás natural e biocombustíveis), cujo imposto será dedutível na proporção de 50%, a menos que se trate de bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, GLP, biocombustíveis é totalmente dedutível:
 - Veículos pesados de passageiros; veículos licenciados para transporte públicos, excetuando-se os rent-a-car;
 - Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, bem como as máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados;
 - Tratores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade agrícola;

- Os veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3 500 kg, previsto apenas no CIVA PT.
- c) As despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal (incluindo portagens, no caso do CIVA PT);
- d) As despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa. O CIVA PT acresce as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções.

Mas, para além destas operações, existem outras operações que não são comuns entre os três Códigos, a saber:

- e) As despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração, previsto na alínea e) do n.º 1 do art.º 21 do CIVA PT e na alínea f) do n.º 1 do art.º 20 CIVA MZ;
- f) Em Moçambique também não conferem direito a dedução do IVA as despesas com comunicações telefónicas, exceto as relativas aos serviços de telefone fixo, em nome do sujeito passivo (cf. alínea e) do n.º 1 do art.º 20 do CIVA MZ).

3.2.9 Obrigações dos Sujeitos Passivos

Ao nível da obrigação dos sujeitos passivos, atente-se ao quadro seguinte:

Quadro 15 – Obrigações dos Sujeitos Passivos

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 29º do CIVA (Obrigações em geral)	Artigo 23º e 24º CIVA (Pagamento do Imposto)	Artigo 23º e 24º CIVA (Pagamento do Imposto)
Pagamento (art.º 27, 28, 29, 41):	Pagamento (art.º 23, 24, 32 e 31 do RECIVA MZ)	Pagamento (art.º 23, 24, 25, 37):
Liquidação pelo sujeito passivo:	Liquidação pelo sujeito passivo:	Liquidação pelo sujeito passivo:
<ul style="list-style-type: none"> • Mensalmente ou Trimestralmente. 	✓ Mensalmente	✓ Mensalmente
Obrigações declarativas (art.º 31, 32, 33)	Obrigações declarativas (art.º 19 de RECIVA MZ)	Obrigações declarativas (art.º 27, 28, 29)
Obrigações de faturação (art.º 36, 39, 40)	Obrigações de faturação (art.º 30 e 21 de RECIVA MZ)	Obrigações de faturação (art.º 32 e 35)
Obrigações contabilísticas (art.º 44 e art.º 51)	Obrigações contabilísticas (art.º 39 RECIVA MZ)	Obrigações contabilísticas (art.º 39)

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente às obrigações em sede de IVA, os sujeitos passivos tem essencialmente quatro tipos de obrigações, a saber: **i)** de pagamento; **ii)** declarativas; **iii)** de faturação e **iv)** contabilísticas.

Obrigações de Pagamento

O pagamento do IVA em Portugal, Moçambique e Cabo Verde é feito de duas formas: **i)** liquidação pelo sujeito passivo e **ii)** liquidação por iniciativa da administração ou entidades competentes.

Segundo o art.º 27 do CIVA PT e art.º 23 de CIVA MZ e CIVA CV, sem prejuízo do disposto em regimes especiais ⁽⁹⁴⁾, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos art.º 19 a 26 do CIVA PT e art.º 18 a 22 do CIVA MZ e CIVA CV (direito à dedução), nos prazos previstos, nos locais de cobrança legalmente autorizados.

A entrega do IVA é feito simultaneamente com a declaração periódica, que em Portugal, de acordo com art.º 29, os sujeitos passivos devem enviar mensalmente relativa às

⁹⁴ Referimo-nos, concretamente, ao regime tributação de pequenos retalhistas, em Portugal e em Moçambique. Em Cabo Verde o regime equivalente designa-se de “tributação simplificada”.

operações efetuadas no exercício da sua atividade no decurso do segundo mês precedente, com indicação do imposto devido ou crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respetivo cálculo. Por seu turno, em Moçambique e Cabo Verde, segundo o art.º 25 de ambos os Códigos, os sujeitos passivos devem entregar mensalmente uma declaração relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade no decurso do mês precedente.

Neste âmbito, o art.º 41 do CIVA PT dita que os sujeitos passivos são obrigados a enviar por transmissão eletrónica de dados, nos seguintes prazos: **i)** até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a 650 000€ no ano civil anterior, e **ii)** até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com volume de negócios inferior a 650 000€ no ano civil anterior.

Por sua vez, o art.º 32 do CIVA MZ e o art.º 37 do CIVA CV referem que os sujeitos passivos são obrigados a entregar mensalmente, junto da entidade competente, a declaração periódica até ao último dia do mês seguinte àquela a que respeitam as operações nela abrangidas. No entanto, em Cabo Verde também é permitido o envio por transmissão eletrónica e o prazo é até ao final do mês seguinte, àquele a que respeitam as operações nelas abrangidas.

Relativamente aos sujeitos passivos que mencionam indevidamente o IVA em fatura e os que pratiquem uma só operação tributável, o art.º 27 do CIVA PT e art.º 23 do CIVA CV, dita que devem entregar nos prazos de 15 dias a contar da emissão da fatura e até ao final do mês seguinte ao da conclusão da operação. Em Moçambique, o CIVA MZ apenas refere que devem entregar nos prazos e através dos meios legalmente permitidos.

Em Moçambique e Cabo Verde, ainda de acordo com o art.º 23 de ambos os Códigos, nos casos dos sujeitos passivos adquirentes dos serviços de publicidade, telecomunicações, consultores, engenheiros, advogados, economistas, contabilistas, operações bancárias, financeiras e de seguros, cujo prestador não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, bem como, as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos de imposto não residentes, são obrigados a entregar às entidades competentes, e simultaneamente com a declaração periódica em relação aos meses em que se tenham

verificado aquelas liquidações, o montante do imposto exigível, através de meios de pagamentos legalmente permitidos.

No que diz respeito à liquidação do imposto pela administração, segundo o art.º 28 do CIVA PT e do art.º 24 do CIVA CV, sem prejuízo de disposições específicas ⁽⁹⁵⁾, o sujeito passivo é notificado para efetuar o respetivo pagamento nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo referido na notificação, não podendo este ser inferior 30 dias a contar dessa notificação.

O CIVA MZ, em particular, é complementado pelo RECIVA MZ. Segundo o art.º 24 do CIVA MZ sempre que se proceda à liquidação do imposto por iniciativa dos serviços, o sujeito passivo é imediatamente notificado para efetuar o pagamento, junto das entidades competentes, nos prazos definidos. Por seu turno, o RECIVA MZ, no art.º 31, refere que se a declaração periódica não for apresentada no respetivo prazo legal, os serviços da Administração devem proceder à liquidação oficiosa do imposto, com base nos elementos que disponha. O imposto liquidado deverá ser pago na Recebedoria de Fazenda competente, no prazo de 30 dias a contar da notificação ao contribuinte, prazo esse que deve ser indicado na notificação.

Obrigações Declarativas

Os sujeitos passivos estão obrigados a entregar para além da declaração periódica já referida anteriormente: **i)** declaração de início de atividade; **ii)** declaração de alterações; e **iii)** declaração de cessação de atividade.

No que diz respeito a declaração do início de atividade esta é retratada do mesmo modo. Segundo o art.º 31 do CIVA PT, o art.º 19 de RECIVA MZ e o art.º 27 do CIVA CV, as pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma atividade sujeita a IVA devem

⁹⁵ Em Portugal, de acordo com art.º 88 do CIVA, se a declaração periódica não for apresentada, a Direção-Geral dos Impostos, com base nos elementos de que disponha, relativos ao sujeito passivo ou ao respetivo setor de atividade, procede à liquidação oficiosa do imposto, a qual tem por limite mínimo um valor anual igual a seis ou três vezes a retribuição mínima mensal garantida. O imposto deve ser pago nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo mencionado na notificação, efetuada nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o qual não pode ser inferior a 90 dias contados a partir da data da notificação. Por seu turno, em Cabo Verde, de acordo com o art.º 71 do CIVA, se um sujeito passivo não apresentar a declaração periódica a que está obrigado no respetivo prazo legal, deverão os serviços competentes da Direção Geral das Contribuições e Impostos proceder à liquidação oficiosa, com base nas declarações de períodos anteriores ou em outros elementos de que se disponha. O imposto liquidado deverá

apresentar, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, antes de iniciado o exercício da atividade, a respetiva declaração (de início de atividade).

Em relação, a declaração de alterações, o art.º 32 do CIVA PT, o art.º 19 do RECIVA MZ e o art.º 28 do CIVA CV dizem-nos, que sempre que se verificarem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração de início de atividade, deve o sujeito passivo entregar a respetiva declaração de alterações.

Por último, temos a declaração de cessação de atividade, que de acordo com art.º 33 do CIVA PT e o art.º 29 do CIVA CV, no caso de cessação de atividade, deve o sujeito passivo, no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, entregar a respetiva declaração. Em Moçambique, o art.º 19 do RECIVA MZ apenas menciona que deve ser entregue, sem mencionar prazos.

Obrigações de Faturação

De acordo com o art.º 29 do CIVA PT e o art.º 25 do CIVA CV, os sujeitos passivos devem emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços. Enquanto em Moçambique, o art.º 25 do CIVA MZ, apenas refere que o sujeito passivo deve emitir uma fatura ou documento equivalente para cada transmissão de bens ou prestação de serviços.

No entanto, o art.º 36 do CIVA PT, o art.º 27 do CIVA MZ e art.º 21 do RECIVA MZ e o art.º 32 do CIVA CV referem que a fatura (ou documento equivalente no caso CIVA MZ) deve ser emitida:

- a) O mais tardar no 5.º dia útil ao do momento em que o imposto é devido;
- b) O mais tardar no 15.º do mês seguinte àquele em que é devido, no caso das prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis no território de outro EM, (apenas previsto no CIVA PT);

ser pago na entidade competente, no prazo indicado na notificação, o qual não poderá ser inferior a 60 dias contados desde o envio da mesma notificação.

- c) No caso em que seja utilizada a emissão de faturas globais, o seu processamento não pode ir além de cinco dias úteis do termo do período a que respeitam;
- d) As faturas são substituídas por guias ou notas de devolução, quando se trate de devoluções de mercadorias anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, devendo a sua emissão processar-se mais tardar no 5.º dia útil à data da devolução (apenas previstas no CIVA MZ e CIVA CV).

As faturas (ou documentos equivalentes, no caso CV MZ) devem ser processadas em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor, e devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter alguns dados como: os nomes, firmas ou denominações sociais do fornecedor dos bens ou do prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido, entre outros.

Os Códigos também definem requisitos específicos para a faturação dos retalhistas, concretamente no art.º 39 do CIVA PT, no art.º 30 do CIVA MZ e no art.º 35 do CIVA CV. Nas faturas emitidas por retalhistas e prestadores de serviços pode indicar-se apenas o preço com inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis.

Em Portugal são também permitidas **faturas simplificadas**, de acordo com art.º 40 do CIVA PT. Assim, a obrigatoriedade de emissão de fatura prevista no art.º 29 do CIVA PT pode ser cumprida através da emissão de uma fatura simplificada nas transmissões de bens e nas prestações de serviços cujo imposto seja devido em território nacional, nas seguintes situações:

- a) Transmissões de bens efetuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes a não sujeitos passivos, quando o valor da fatura não for superior a 1.000€;
- b) Outras transmissões de bens e prestações de serviços em que o montante da fatura não seja superior a 100€.

Obrigações contabilísticas

De acordo com o art.º 29 do CIVA PT e art.º 25 do CIVA MZ e do CIVA CV, os sujeitos passivos devem dispor de uma contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto (IVA).

Não obstante, o art.º 44 do CIVA PT, o art.º 39 do RECIVA MZ e o art.º 39 do CIVA CV, dizem-nos que a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto. E para cumprimento do disposto devem ser objeto de registo, nomeadamente: **i)** transmissões de bens e prestações de serviços efetuados por sujeitos passivos; **ii)** importações de bens; e **iii)** transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas ao sujeito passivo no âmbito da sua atividade empresarial.

3.3 Conclusões

Face ao exposto, parece-nos pertinente apresentar algumas conclusões relevantes:

- ✓ O CIVA PT tem registado uma grande dinâmica ao nível das alterações e adaptações, não tanto pela alteração do ambiente económico nacional, mas mais por imposição (harmonização) da UE;
- ✓ O CIVA MZ, apesar de mais antigo, face ao CIVA CV, parece que estagnou. Ao invés, o CIVA CV vai acompanhando, embora com alguma diferença temporal, as alterações do CIVA PT, adaptando-os às especificidades da sua própria realidade;
- ✓ Os devedores do imposto, na maioria das situações, são idênticos em todos os Códigos em análise, exceto os que realizam operações de *Reverse Charge*. Estes apenas estão presentes no CIVA PT (serviços de construção civil, sucatas (Anexo E) e direitos de emissão de gases efeito estufa) e no CIVA CV, concretamente os que envolvem serviços de construção civil;
- ✓ Relativamente à localização das operações, o CIVA PT para além da regra geral da localização das transmissões que é igual em todos os Códigos, também inclui as regras especiais para operações específicas: as transmissões a bordo e as transmissões da energia elétrica, gás, calor, frio e similares;

- ✓ Em relação a localizações das prestações de serviços, o CIVA PT define duas regras gerais: **i)** as prestações de serviços efetuados a sujeitos passivos. Neste caso a operação é tributada no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente; **ii)** as prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos. Nestas situações a tributação ocorre no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador. Por sua vez, o CIVA MZ e o CIVA CV apenas definem uma regra geral que é a mesma das transmissões de bens, ou seja, a regra do princípio da origem;
- ✓ A utilização de taxa única no CIVA MZ e CIVA CV. As discriminações positivas ao nível dos produtos e serviços faz-se não pela redução de taxas, mas sim pela inclusão na lista das isenções. Portugal opera com várias taxas: reduzida, intermédia e normal, sendo diferenciadas para as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira;
- ✓ Ao nível das obrigações, Portugal tem, a nosso ver, um nível de exigência maior, sobremaneira devido ao seu estatuto de EM da UE.

Analizadas as situações basilares do IVA, trataremos no capítulo seguinte da problemática das isenções, bem como aproveitaremos para aflorar alguns aspetos dos Regimes Especiais de Tributação (⁹⁶).

⁹⁶ Sobre os regimes especiais de tributação, que designamos de “exceções”, deixamos, desde de já, a seguinte nota: apenas daremos conta dos regimes vigentes, uma vez que tencionamos, em investigações futuras, aprofundar o tema.

4. IVA nos PALOP: Problemática das Isenções e Exceções

4.1 Enquadramento

Como justificámos na Introdução, neste capítulo analisamos as isenções em sede de IVA, bem como as situações em que se permite a renúncia à isenção. As isenções são divididas em: internas, importações e exportações e outras isenções.

Estudamos ainda os regimes especiais de isenção, assentes, geralmente, na (pequena) dimensão e volume de negócios dos sujeitos passivos. Por último, consideramos importante dar conta dos regimes especiais de tributação consagrados nos vários Códigos ou em legislação complementar. Devido à quantidade e diversidade de regimes não aprofundaremos, nesta fase, a temática dos regimes especiais de tributação, uma vez que os reservamos para investigações futuras.

4.2 Isenções Internas

Relativamente às isenções nas operações internas estas estão previstas no art.º 9 dos Códigos do IVA. Estas operações abrangem um conjunto de atividades e situações que os Estados consideram de interesse público e geral, bem como outras operações (v.g.: financeiras, seguro e resseguro, entre outros) de difícil apuramento e controlo de IVA. De um modo sucinto, engloba atividades ligadas à área de saúde, apoio social, educação, formação profissional, artísticas, desportivas e recreativas, culturais, propriedade intelectual (direitos de autor), entre outras. Como primeira ideia tenhamos em atenção que o art.º 9 dos vários Códigos não isenta sujeitos passivos específicos, mas sim determinadas atividades exercidas por eles.

No intuito de estudarmos mais detalhadamente as situações, apresentamos o seguinte quadro:

Quadro 16 - Análise Comparativa das Isenções Internas

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 9º do CIVA (Isenções Internas) Estão isentas do imposto:	Artigo 9º do CIVA (Isenções Internas) Estão isentas do imposto:	Artigo 9º do CIVA (Isenções Internas) Estão isentas do imposto:
✓ Saúde;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Segurança e assistência social;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Ensino e formação profissional;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Operações bancárias;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Seguro e resseguro;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Bens imóveis;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Jogo;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Transmissões de direitos de autor, de obras e de publicações;	✓ Idem	✓ Idem
✓ Prestações de serviços efetuadas por cooperativas aos agricultores;	✓ N/A	✓ Idem
✓ N/A	✓ Transmissões e prestações de serviços, de atividade: agrícola, silvícola, pecuária e pesca;	✓ Transmissões e prestações de serviços de atividade: agrícola, silvícola, pecuária e pesca;
✓ N/A	✓ Transmissões de Bens Essenciais	✓ Transmissões de Bens Essenciais
✓ N/A	✓ Transmissões de bens e prestações de serviços destinados a Forças de Defesa Nacional;	✓ N/A
✓ Serviços de refeição prestados pelas entidades patronais	✓ N/A	✓ N/A
✓ N/A	✓ N/A	✓ Transmissões de areia.

Fonte: Elaboração Própria

Saúde

Em relação à saúde os Códigos definem um conjunto de operações isentas. De acordo com o art.º 9 estão isentas do imposto: **i)** as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas⁽⁹⁷⁾; **ii)** as prestações de serviços médicas e sanitárias e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares; **iii)** transmissões de órgãos, sangue e leite humanos; e **iv)** o transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efetuado por organismos devidamente autorizados. Estas operações são similares em todos os códigos diferindo apenas a redação. Mas, para além destas, existem outras operações que não são comuns entre os três Códigos:

- a) As prestações de serviços efetuadas no exercício da sua atividade por protésicos dentários, previsto no n.º 3 do art.º 9 do CIVA PT e na alínea b) do n.º 1 do CIVA MZ, só que de uma forma mais abrangente, tendo em conta que a alínea b) refere que estão isentas os materiais de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou uma parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fraturas e bem, assim, os que se destinam a ser utilizados por invisuais ou a corrigir a audição. A mesma alínea isenta as transmissões de cadeiras de rodas e veículos semelhantes, acionados manualmente ou por motor;
- b) As transmissões de **redes mosquiteiras**, previsto apenas na alínea e) do n.º 1 do art.º 9 do CIVA MZ;
- c) As transmissões de bens de medicamentos (inclui também medicamentos e materiais destinados à aplicação veterinária), bem como especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos e as transmissões de pastas, gases, algodão, hidrófilo, tiras e pensos adesivos e outras análogas, previsto na alínea f) e i) do art.º 9 do CIVA MZ e n.º 29 do art.º 9 do CIVA CV.

⁹⁷ O conceito de “paramédicas” está em constante evolução. Neste contexto deve consultar-se o DL n.º 261/93, de 24 de julho e a doutrina firmada.

Segurança e Assistência Social

Relativamente a estas isenções, Portugal e Cabo Verde são mais flexíveis do que Moçambique, de acordo com o n.º 6 do art.º 9 do CIVA PT e o n.º 5 do art.º 9 do CIVA CV, porque além do sistema de segurança social e das instituições particulares de solidariedade social, também beneficiam das isenções outras pessoas físicas ou jurídicas, desde que não recebam em troca qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou dos destinatários dos serviços. Por seu turno, em Moçambique, de acordo com o n.º 2 do art.º 9, apenas beneficiam destas isenções as entidades públicas ou os organismos sem finalidade lucrativa.

Assim sendo, podemos exemplificar algumas operações que são abrangidas por este regime de isenção: as prestações de serviços efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude, exploração de estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades.

Ensino e Formação Profissional

De acordo com o art.º 9 de todos os Códigos, estão isentas as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino e a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação e material didático, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais.

Operações Bancárias e Financeiras

Neste ponto o CIVA MZ e o CIVA CV são específicos e diretos, de acordo, respetivamente, com o n.º 4 e n.º 22 do art.º 9 dos respetivos Códigos. Nestes termos, estão isentas todas as operações bancárias e financeiras. No entanto, em Portugal, no n.º 27 do art.º 9, o legislador enuncia apenas algumas operações que são isentas como por exemplo: a concessão e a negociação de créditos, negociação de fianças, avales, cauções e garantias, entre outros.

Segundo Palma (2011) o legislador português ao optar por enunciar taxativamente alguns tipos de operações incluídas na isenção, este facto tem vindo a complicar consideravelmente a aplicação da isenção. Contudo, igualmente o facto de se enunciar que estão isentas de IVA todas as operações bancárias e financeiras suscita a questão de delimitar que operações se devem entender como tal (isentas).

Operações de Seguro e Resseguro

Em relação a estas operações os Códigos tratam-nas da mesma forma. Estão isentas as operações de seguro e resseguro, bem como as prestações de serviços conexas efetuadas pelos corretores e intermediários de seguro, de acordo com o art.º 9 de todos os Códigos.

Operações de Bens Imóveis

Em Portugal, por regra, as operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) são isentas do IVA (n.º 30 do art.º 9 do CIVA PT). O mesmo acontece nos outros normativos (⁹⁸). Contudo, no que se refere à locação de bens imóveis, existem algumas diferenças significativas:

1. No CIVA PT, por regra, as locações de imóveis estão isentas, com as seguintes exceções:
 - a) As prestações de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira;
 - b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento coletiva de veículos;

⁹⁸ Em Moçambique o imposto análogo ao IMT designa-se SISA, sendo, em Cabo Verde, o Imposto Único sobre o Património.

- c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa;
- d) A locação de cofres-fortes; e
- e) A locação de espaços para exposições ou publicidade.

Atente-se ao quadro infra no qual se apresentam as diferenças ao nível da locação de imóveis:

Quadro 17 - Análise Comparativa da Locação de Imóveis

CIVA PT	CIVA MZ	CIVA CV
a)	N/A	Idem
b)	N/A	Idem
c)	Idem	Idem
d)	N/A	N/A
e)	Idem	Idem
N/A	Para fins de habitação	N/A

Fonte: Elaboração Própria.

Como se repara, o CIVA CV aproxima-se quase totalmente do CIVA PT. Por seu lado, o CIVA MZ apenas considera isenta a locação para fins de habitação (que em Portugal e Cabo Verde estão abrangidas na regra geral), bem como a locação para fins comerciais, industriais e de prestação de serviços, desde que os imóveis se situem em zonas rurais.

Jogo

De acordo com o art.º 9 de todos os Códigos, estão isentas as lotarias, as apostas mútuas, os sorteios, nos termos previstos em legislação própria, bem como as respetivas comissões e todas as operações sujeitas a imposto especial sobre o jogo.

Transmissão de Direitos de Autor de Obras e de Publicações

Segundo o n.º 9 de todos os Códigos, estão isentas do IVA as transmissões do direito de autor ou de direitos conexos e a autorização para a utilização da obra intelectual ou prestação, quando efetuadas pelos próprios titulares, seus herdeiros ou legatários.

Prestações de Serviços Efetuadas por Cooperativas aos Associados Agricultores

De acordo com o n.º 34 do CIVA PT e n.º 31 do CIVA CV, estão isentas as prestações de serviços efetuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvem uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores. Em Moçambique o Código não referencia estas operações.

Operações Efetuadas no Âmbito de Explorações Agrícolas, Silvícolas, de Pecuária ou de Pesca

Em Moçambique e Cabo Verde, segundo o n.º 7 e 30 do art.º 9 dos respetivos CIVA, estão isentas de IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no âmbito de uma atividade agrícola, silvícola, pecuária ou de pesca e, nestas, as de transformação efetuadas com caráter acessório pelo próprio produtor sobre os produtos provenientes da respetiva produção, utilizando os seus próprios recursos, desde que essa transformação seja efetuada por meios geralmente utilizados nas explorações agrícolas, silvícolas, pecuárias e de pesca.

Em Portugal, com a redação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (OE para 2013), estas operações passaram a integrar a Lista I do anexo do CIVA PT e, portanto, a serem tributadas à taxa reduzida, deixando de ser isentas. Esta situação constitui, na nossa ideia, o tal desfasamento que os outros Códigos espelham relativamente ao CIVA PT. Isto é, de uma forma direta, o CIVA PT já passou por essa fase.

Bens Essenciais

Os Códigos de IVA de Moçambique e Cabo Verde isentam um conjunto de bens que consideram essenciais. Em Portugal a maior parte desses bens são tributados. Estas isenções estão vinculadas à pouca capacidade financeira dos agregados familiares, tendo em conta que uma parcela considerável da população moçambicana e cabo-verdiana vive no limiar da pobreza.

Do nosso ponto de vista este fator tem tido um peso considerável nas decisões a nível fiscal, sendo possível verificar que grande parte destas isenções tem ligação com o setor

primário (agricultura, pesca, silvicultura, pecuária), que emprega a maioria da população com poucos recursos.

Assim sendo, estão isentas as seguintes operações:

- a) As transmissões de milho e derivados, pão, sal, leite em pó para lactente até um ano, trigo, tomate fresco ou refrigerado, batata, cebola, carapau congelado, petróleo de iluminação, jet fuel, bicicletas comuns, preservativos e inseticidas, previstas no n.º 10 do art.º 9 do CIVA MZ;
- b) As transmissões de rações destinadas a alimentação de animais de reprodução e abate para o consumo humano, previstas na alínea f) do n.º 12 do art.º 9 do CIVA MZ e n.º 32 do art.º 9 do CIVA CV;
- c) As transmissões de bens de equipamento, de sementes, reprodutores, adubos, pesticidas, herbicidas, fungicidas e similares, bem com materiais de pesca, previstas na alínea h) do n.º 12 do art.º 9 do CIVA MZ e n.º 33 e 35 do art.º 9 do CIVA CV.

Além destas operações, os Códigos nos seus anexos designam um conjunto de outros bens que estão isentos, tendo em conta a pauta aduaneira dos respetivos países.

Ainda de acordo com o art.º 9 do CIVA PT estão isentas os serviços de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados (n.º 36). Em Moçambique, segundo o art.º 9 do CIVA MZ, estão isentas as transmissões de bens e prestações de serviços efetuados no âmbito de fornecimento de materiais destinados à utilização oficial das Forças de Defesa e de Segurança Nacional, desde que a atividade seja efetuada exclusivamente para aqueles serviços, por estabelecimentos reconhecidos pelo Ministério competente.

Por sua vez, o CIVA CV estabelece que estão isentas as **transmissões de areia**, uma vez que constitui uma fonte importante de rendimento para muitas famílias e a sua extração e venda estão sujeitas a taxas municipais.

4.3 Renúncia às Isenções

Se as isenções se mostram muito importantes no CIVA, as renúncias às isenções ainda requerem mais cuidado na sua análise e aplicação. Para termos uma ideia das possibilidades da renúncia, construímos o quadro seguinte:

Quadro 18 - Análise Comparativa da Renúncia às Isenções

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 12º do CIVA (Renúncia à isenção)	Artigo 11º do CIVA (Renúncia à isenção)	Artigo 11º do CIVA (Renúncia à isenção)
✓ Formação Profissional;	✓ N/A	✓ N/A
✓ Serviços de alimentação e bebidas prestados pelas entidades patronais;	✓ N/A	✓ N/A
✓ Serviços de Saúde desde que não pertencentes a pessoas coletivas de direito público;	✓ N/A	✓ N/A
✓ Prestações de serviços efetuados por Cooperativas	✓ N/A	✓ N/A
✓ Imóveis	✓ N/A	✓ N/A
✓ N/A	✓ Transmissão no âmbito de atividade agrícola, silvícola, pecuária e pesca	✓ Transmissão no âmbito de atividade agrícola, silvícola, pecuária e pesca

Fonte: *Elaboração Própria.*

De acordo com o art.º 12 do CIVA PT e o art.º 11 do CIVA MZ e do CIVA CV, os sujeitos passivos podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto. Em Portugal, o CIVA permite a renúncia à isenção de um conjunto de operações, concretamente nas seguintes situações:

- a) Prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como transmissões de bens e prestações de serviços conexas;
- b) Serviços de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados;
- c) Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas. O OE para 2016 (Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março) veio definir que a renúncia só pode ser efetuada

relativamente a serviços que não decorram de acordos com o Estado no âmbito do sistema de saúde (⁹⁹);

- d) Prestações de serviços efetuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvem uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores;
- e) Nas operações relativas aos bens imóveis, nos termos do n.º 29 e n.º 30 do art.º 9 do CIVA PT, reguladas no Anexo (Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas Operações Relativas a Bens Imóveis) ao DL n.º 21/2007, de 29 janeiro. No que toca a esta renúncia em concreto, sublinhe-se como primeira nota que os imóveis tem de ser prédios urbanos ou frações autónomas deste ou ainda terrenos para construção. Outra condição é que ambos os intervenientes sejam sujeitos passivos ditos normais, isto é, que não se encontrem enquadrados em qualquer regime de isenção. Por último, devem dispor de contabilidade organizada.

Relativamente a Moçambique e a Cabo Verde o legislador permite apenas a renúncia à isenção nas operações efetuadas no âmbito de atividade agrícola, silvícola, pecuária ou de pesca. Também o CIVA PT já contemplou, concretamente na alínea c) do n.º 1 do art.º 12, esta possibilidade de renúncia à isenção até à entrada em vigor da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (OE para 2013), que revogou tal disposição (¹⁰⁰).

De acordo com todos os Códigos, o direito de opção é exercido mediante a entrega de declaração à Autoridade Tributária (AT) e o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos. Findo tal prazo, continua sujeito a tributação, salvo se desejar a sua passagem à situação de isenção, caso em que deve informar a AT.

4.4 Isenção nas Importações e nas Exportações

Para simplificar a análise, à semelhança de situações anteriores, recorreremos a quadro comparativo para as **isenções nas importações** (quadro 3), que apresentamos infra:

⁹⁹ Quer isto dizer que, nos casos em que um sujeito passivo preste serviços de saúde ao Estado e a outras entidades (não protocoladas) apenas pode renunciar relativamente aos serviços que não sejam prestados ao Estado. Se o fizer tornar-se-á sujeito passivo misto, nos termos do art.º 23.º do CIVA PT.

¹⁰⁰ A isenção estava prevista no n.º 34 do art.º 9 do CIVA PT.

Quadro 19 - Análise Comparativa das Isenções nas Importações

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 13º do CIVA (Isenções nas Importações) Estão isentas do imposto as importações:	Artigo 12º do CIVA (Isenções nas Importações) Estão isentas do imposto as importações:	Artigo 12º do CIVA (Isenções nas Importações) Estão isentas do imposto as importações:
✓ Gás	✓ N/A	✓ N/A
✓ Triciclos, cadeiras de rodas, automóveis ligeiros de passageiros para uso das pessoas com deficiência	✓ N/A	✓ N/A
✓ No âmbito de acordos e convénios internacionais	✓ N/A	✓ Idem
✓ No âmbito de relações diplomáticas	✓ N/A	✓ Idem
✓ Efetuadas por Organizações Internacionais	✓ Idem	✓ Idem
✓ N/A	✓ Materiais e equipamentos eleitorais	✓ Materiais e equipamentos eleitorais
✓ N/A	✓ Livros culturais e científicos	✓ N/A
✓ N/A	✓ Equipamentos para a prospeção e pesquisa mineira, petrolífera e investimentos em empreendimentos (classe K da Pauta Aduaneira)	✓ N/A
✓ N/A	✓ Bens em regimes de trânsito	✓ N/A
✓ N/A	✓ Objetos de arte	✓ Objetos de arte
✓ N/A	✓ Veículos de combate a incêndios	✓ N/A
✓ N/A a)	✓ Bens importados por: emigrantes, funcionários do Estado e estudantes bolseiros a)	✓ Bens importados por: emigrantes, funcionários do Estado e estudantes bolseiros a)
✓ N/A	✓ N/A	✓ Efetuadas pelos organismos sem finalidade lucrativa e instituições nacionais
✓ N/A	✓ N/A	✓ Equipamentos musicais
✓ N/A	✓ N/A	✓ Pequenas remessas a)
✓ N/A	✓ N/A	✓ Máquinas e instrumentos para estabelecimentos industriais
✓ N/A	✓ N/A	✓ Instrumentos e utensílios para estabelecimentos hoteleiros

Fonte: Elaboração Própria.

Observações: a) Vd. DL n.º 31/89, de 25 de janeiro e Regulamento (CE) n.º 1186/2009, do Conselho, de 16 de novembro, que regulam as franquias aduaneiras.

As isenções em IVA nas importações é um dos aspetos que mais diverge entre os Códigos. Em Portugal e em Cabo Verde, de acordo, respetivamente, com a alínea a) do n.º 1 do art.º 13 do CIVA PT e da alínea a) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA CV, estão isentas de impostos as importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto. Em Moçambique, o CIVA MZ é mais restrito. De acordo com alínea a) do n.º 1 do art.º 12, estão isentas as importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional beneficie de isenção objetiva, previstas nos n.ºs, 1, 9, 10, 11, 12 e 13 do art.º 9. Ou seja, não abrange a totalidade das isenções previstas no art.º 9 do CIVA MZ.

Existem outras operações relacionadas com a importação que também usufruem da isenção. Contudo, verificam-se algumas divergências:

- a) As **importações de gás**, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada ou introduzidas por navio transportador de gás numa rede de gás natural ou numa rede de gasodutos a montante, **de eletricidade**, e de **calor ou de frio**, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento, apenas previstas na alínea i) do n.º 1 art.º 13 do CIVA PT;
- b) As importações de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio de pessoas com deficiência, de acordo com os condicionalismos previstos no Código do Imposto sobre Veículos, devendo o benefício ser requerido nos termos estabelecidos naquele Código, também previstas apenas na alínea j) do n.º 1 do art.º 13 do CIVA PT;
- c) As importações de matérias e equipamentos para as campanhas eleitorais realizadas pelos partidos políticos, previstas no ponto i) na alínea b) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA MZ e do CIVA CV;
- d) As importações de livros culturais, científicos, assim como os insumos para a sua produção local, prevista no ponto ii) da alínea b) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA MZ;
- e) As importações de equipamentos para a prospeção e pesquisa ou exploração mineira classificados na classe K da Pauta Aduaneira (Incentivos para os empreendimentos ao abrigo da Lei de Minas) ⁽¹⁰¹⁾, previstas no ponto v) na alínea b) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA MZ;

¹⁰¹A classe k da Pauta Aduaneira inclui: ferramentas, artefactos de cutelaria e talheres, e suas partes de metais comuns; máquinas aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios; veículos e material para vias férreas ou semelhantes, e suas partes; aparelhos mecânicos (incluindo os eletromecânicos) de sinalização de vias de

- f) As importações de equipamentos destinados a serem utilizados em operações petrolíferas classificados na classe k da Pauta Aduaneira, a importação de explosivos, detonadores, rastilhos e similares, bem como equipamentos e aparelhos para reconhecimento e levantamentos topográficos, geodésicos, e geológicos em terra e no mar destinados a operações petrolíferas, previstas no ponto vi) na alínea b) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA MZ;
- g) As importações de bens nos regimes de trânsito, importação temporária ou draubaque (¹⁰²), que sejam totalmente isentas de direitos aduaneiros, previstas na alínea c) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA MZ;
- h) As importações de objetos de arte, quando efetuados pelo próprios artistas-autores, residentes no território nacional, seus herdeiros ou legatários, previstas na alínea j) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA MZ e na alínea i) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA CV;
- i) As importações de bens de equipamentos classificados na classe K da Pauta Aduaneira, destinados aos investimentos em empreendimentos autorizados ao abrigo da Lei de Investimento e respetivo Regulamento, previstas na alínea k) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA MZ;
- j) A importação de veículos de combate a incêndios por Associações de Bombeiros que se destinem exclusivamente a ser utilizados na sua atividade própria, também previstas (apenas) na alínea l) do n.º 2 do art.º 12 do CIVA MZ;
- k) As importações efetuadas pelos organismos sem finalidade lucrativa e instituições nacionais de relevante interesse público e fins sociais, desde que tais bens sejam inteiramente adequados à natureza da instituição beneficiária e venham por esta a ser utilizados em atividades de evidente interesse público e na condição de que a isenção seja autorizada por decisão prévia do membro do Governo responsável pela área das Finanças, previstas na alínea ii) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA CV;
- l) Equipamentos musicais e seus acessórios, quando não sejam fabricados no país, importados por conjuntos e agrupamentos musicais e por escolas de música, previsto na alínea iv) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA CV;

comunicação; veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios; aeronaves e aparelhos espaciais, e suas partes; embarcações e estruturas flutuantes; instrumentos e aparelhos de ótica, fotografia ou cinematografia médica, controlo ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos, suas partes e acessórios; brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para desporto, suas partes e acessórios.

¹⁰² Restituição dos direitos aduaneiros pagos na alfândega, quando certos artigos importados são reexportados tal como entraram ou depois de manipulados.

- m) Sejam qualificados como pequenas remessas sem valor comercial, nas condições e montantes estabelecidos em legislação complementar ⁽¹⁰³⁾, previstas na alínea v) do n.º 1 do art.º 12 do CIVA CV. Em Portugal estas operações estão definidas no Regulamento (CE) n.º 1186/2009, do Conselho de 16 de novembro de 2009 ⁽¹⁰⁴⁾.
- n) As importações de máquinas, instrumentos e utensílios, bem como os respetivos acessórios e peças separadas para edifícios e equipamentos fabris de estabelecimentos industriais, e o material de carga e de transporte de mercadorias, quando isentos de direitos, no âmbito do Estatuto Industrial ⁽¹⁰⁵⁾, previstas na alínea vii) do n.º 1 do art.º 13 do CIVA CV;
- o) As importações de instrumentos e utensílios necessários à instalação dos estabelecimentos hoteleiros, barcos de recreio, pranchas e utensílios necessários à instalação de empreendimentos de animação cultural e desportiva, bem como os autocarros e veículos automóveis para transporte de mercadorias destinadas ao uso exclusivo de estabelecimentos hoteleiros, previstas na alínea viii) do n.º 1 do art.º 11 do CIVA CV;
- p) As importações de instrumentos e utensílios, incluindo tubagens e material reutilizável contra a propagação de areia pelo ar, não produzidos no território nacional, bem como os respetivos acessórios e peças separadas e material de carga e de transporte de mercadorias, destinados ao uso exclusivo das empresas de importação e ou produção de areia, no âmbito dessa atividade, previstas na alínea ix) do n.º 1 do CIVA CV.

Além das isenções nas importações já mencionadas, os Códigos contemplam ainda um conjunto de isenções adstritas a acordos internacionais e a relações diplomáticas. Assim sendo, estão isentas as importações:

- a) No âmbito de tratados, acordos e convénios internacionais, nas condições e limites acordados, previstos na alínea a) do n.º 2 do art.º 13 do CIVA PT e na alínea a) do n.º 2 do art.º 12 do CIVA CV;

¹⁰³ Lei n.º 31/VI/2003, de 15 de setembro e Lei n.º 33/VI/2003, de 15 de setembro.

¹⁰⁴ Portugal, enquanto EM da UE está obrigado a cumprir disposições comunitárias, neste caso, mais especificamente o Regulamento (CE) n.º 1186/2009, do Conselho, de 16 de novembro – relativo ao estabelecimento do regime comunitário das franquias aduaneiras. Este Regulamento revoga o anterior (Regulamento (CEE) n.º 918/83, do Conselho, de 28 de março). Apesar de não obrigatória, Portugal procedeu à transposição destes regulamentos para o direito interno, concretamente através do DL n.º 31/89, de 25 de janeiro, que se mantém em vigor, fruto das várias atualizações que tem sofrido.

- b) No âmbito das relações diplomáticas e consulares que beneficiem de franquia aduaneira (¹⁰⁶), previsto na alínea b) do n.º 2 do art.º 13 do CIVA PT e na alínea b) do n.º 2 do art.º 12 do CIVA CV;
- c) Efetuadas por organizações internacionais reconhecidas e pelos membros dessas organizações, previsto na alínea c) do n.º 2 do art.º 13 do CIVA PT e na alínea c) do n.º 2 do art.º 12 do CIVA CV;
- d) De materiais e equipamentos efetuados no âmbito de projetos de desenvolvimento, financiados pelas agências e instituições especializadas das Nações Unidas, devidamente acreditadas junto do Governo Moçambicano, desde que destinados exclusivamente à implementação dos projetos, previsto na alínea c) do n.º 2 do art.º 12 do CIVA MZ.

Por fim, em Moçambique e em Cabo Verde, o Estado beneficia da isenção ou redução do imposto, na mesma proporção em que gozam redução de direitos nos termos da respetiva legislação aduaneira, as importações de bens efetuadas por: emigrantes, funcionários civis ou militares do Estado, estudantes e bolseiros (o CIVA MZ acrescenta os mineiros nacionais em serviço no estrangeiro) que regressem definitivamente para o país. O CIVA CV não prevê isenção nas importações de viaturas.

Exportações

Relativamente às isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais, são tratadas de forma análoga em todos os Códigos. De acordo com o art.º 14 do CIVA PT e art.º 13 do CIVA MZ e do CIVA CV, as diferenças existentes resultam das características específicas de cada país.

Assim, estão isentas de imposto:

- a) O transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às Regiões Autónomas, e ainda o transporte de pessoas efetuadas entre as Ilhas naquelas Regiões (cf. alínea r) do n.º 1 do art.º 14 do CIVA PT);

¹⁰⁵ Aprovado pelo DL n.º 108/89, de 30 de dezembro.

¹⁰⁶ Isenção de direitos aduaneiros de importação, aplicável às mercadorias desprovidas de carácter comercial contidas nas bagagens pessoais dos viajantes.

- b) O transporte de mercadorias entre as Ilhas que compõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte de mercadorias entre estas regiões e o continente, ou qualquer outro EM, e vice-versa, previsto na alínea r) do n.º 1 do art.º 14 do CIVA PT;
- c) As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelos Caminhos de Ferro de Moçambique a companhias ferroviárias estrangeiras, no quadro de exploração da rede ferroviária e dos seus equipamentos (cf. alínea o) do n.º 1 do art.º 13 do CIVA MZ);
- d) O transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o transporte de pessoas entre as Ilhas cabo-verdianas que integram o território nacional, previsto na alínea n) do n.º 1 do art.º 13 do CIVA CV.

4.5 Outras Isenções

Analizadas as questões das isenções nas importações e nas exportações, passemos ao estudo das isenções nas operações relacionadas com regimes suspensivos. Para o efeito, atente-se ao quadro infra:

Quadro 20 - Análise Comparativa de Outras Isenções

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 15º (Isenções nas operações relacionadas com regimes suspensivos)	Artigo 14º (Regimes aduaneiros e fiscais e outras)	Artigo 14º (Outras isenções)
✓ Entrepasto não aduaneiro	✓ N/A	✓ N/A
✓ As transmissões de triciclos, cadeiras de rodas, automóveis ligeiros de passageiros para uso de pessoas com deficiência	✓ N/A (incluídas nas isenções internas)	✓ Idem
✓ N/A	✓ Aquisição de bens para calamidades naturais	✓ N/A
✓ N/A	✓ Aquisição de serviços no âmbito da atividade mineira e petrolífera	✓ N/A
✓ N/A	✓ N/A	✓ Cooperações Internacionais

Fonte: Elaboração Própria.

O art.º 15 do CIVA PT e o art.º 14 do CIVA MZ e do CIVA CV contêm um conjunto de isenções relacionadas fundamentalmente com regimes suspensivos. Os Códigos retratam estas operações do mesmo modo, excetuando as importações de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro que é apenas previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 15 do CIVA PT.

Contudo, os artigos em análise tratam um conjunto de outras operações isentas que diferem entre os códigos:

- a) As transmissões de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio de pessoas com deficiência, previsto no n.º 8 do art.º 15 do CIVA PT e n.º 4 do art.º 14 do CIVA CV. No nosso ponto de vista, estas operações fazem mais sentido estarem isentas nos termos do art.º 9 (isenções nas operações internas), que é o que acontece em Moçambique.
- b) A aquisição de bens destinados a ofertas para atenuar os efeitos das calamidades naturais, tais como cheias, tempestades, secas, ciclones, sismos e terremotos e outras de idêntica natureza, prevista na alínea b) do n.º 2 art.º 14 do CIVA MZ;
- c) A aquisição de serviços relativos a perfuração, pesquisa e construção de infra-estruturas no âmbito da atividade mineira e petrolífera na fase de prospeção e pesquisa, prevista na alínea c) do n.º 2 do art.º 14 do CIVA MZ;
- d) As importações de bens que constam da lista e cadernos de encargos aprovados pelas entidades competentes destinadas à execução de obras financiadas no âmbito de cooperação internacional, previsto no n.º 7 do art.º 14 do CIVA CV.

4.6 Regimes Especiais de Isenção

De forma a simplificar a tributação dos pequenos contribuintes, os Códigos incluem alguns regimes especiais, dos quais vamos estudar os que são tratados de forma idêntica, ou seja: o regime especial de isenção e o regime especial dos pequenos retalhistas, que em Moçambique e Cabo Verde são denominados de regime de isenção e regime de tributação simplificada. Atente-se ao quadro seguinte:

Quadro 21 - Análise Comparativa dos Regimes Especiais de Isenção

Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Artigo 53º e ss do CIVA (Regime Especial de Isenção) Volume de negócios: • 10 000 €	Artigo 35º e ss do CIVA (Regime de Isenção) Volume de negócios: ✓ ≤ 15 402 €	Artigo 47º e ss do CIVA (Regime de Isenção) Matéria coletável ✓ 1 633 €
Artigo 60º e ss do CIVA (Regime dos Pequenos Retalhistas) Volume de compras: ✓ > 50 000 €	Artigo 42º e ss do CIVA (Regime de Tributação Simplificada) Volume anual de negócios: ✓ > 15 402 € e < 51 340 €	Artigo 54º e ss do CIVA (Regime de Tributação Simplificada) Volume anual de negócios: ✓ 45 345 €

Fonte: Elaboração Própria.

Regime Especial de Isenção

De acordo com o art.º 53 do CIVA PT e o art.º 35 do CIVA MZ, beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de tributação sobre o rendimento, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, sendo que o CIVA PT acrescenta ainda, nem exercendo atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços, mencionados no anexo E do Código (¹⁰⁷), não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 10 000€, ou em Moçambique não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios igual ou inferior a 15 402€.

Em Portugal, ainda ficam isentos do imposto os sujeitos passivos com um volume de negócios superior a 10 000€, mas inferior a 12 500€, que, se tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime de pequenos retalhistas (vd. art.º 60 do CIVA PT).

Por sua vez, em Cabo Verde, de acordo com art.º 47 do CIVA CV, beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos, que não sendo tributados pelo **método de verificação**, ou seja, **com base na contabilidade organizada**, para efeitos IUR, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, não tenham atingido, no ano civil anterior, uma matéria coletável superior a 1 633€ (¹⁰⁸).

¹⁰⁷ O Anexo E traduz-se na lista os bens e serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas.

¹⁰⁸ Com a entrada em vigor (em 01/01/2015) do IRPC e do IRPS a discriminação positiva dos pequenos contribuintes faz-se com base na Lei 70/VIII/2014, de 26 de agosto, que define o conceito de micro e de

No caso em que os sujeitos passivos iniciam a sua atividade, segundo os Códigos, o volume de negócios (no caso CIVA CV, a matéria coletável) a tomar em consideração é estabelecido de acordo com a previsão efetuada relativa ao ano civil corrente após confirmação pela Direção-Geral dos Impostos ⁽¹⁰⁹⁾. Caso o período seja inferior ao ano civil, deve o volume de negócios ou matéria coletável relativos a esse período ser convertido proporcionalmente no volume de negócios anual correspondente.

Regime de Tributação Simplificada

Em Portugal, de acordo com o art.º 60 do CIVA PT, os retalhistas que sejam pessoas singulares e não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS e não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a 50 000€, para apurar o imposto devido ao Estado, aplicam um coeficiente de 25% ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a venda sem transformação. Sendo que, ao imposto determinado é deduzido o valor do imposto suportado na aquisição ou locação de bens de investimento e outros bens para o uso da própria empresa, salvo tratando-se dos que estejam excluídos do direito à dedução, nos termos do art.º 21 do CIVA PT.

Relativamente a Moçambique, de acordo com art.º 42 do CIVA MZ, ficam sujeitos ao regime de tributação simplificada os contribuintes com volume anual de negócios superior a 15 402€ e inferior a 51 340€. No respeito destes limites, ficam sujeitos a este regime, os contribuintes que não possuam, nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de tributação sobre o rendimento.

Por sua vez, em Cabo Verde, de acordo com o art.º 53 do CIVA CV, ficam sujeitos ao regime de tributação simplificada os contribuintes que não tenham atingido no ano civil anterior um volume de negócios não superior a 45 345€ e não estejam no regime de isenção de IVA, nem sejam tributados pelo método da verificação para efeitos de IUR. Sendo que, em ambos os países, os contribuintes não podem efetuar operações de importação, exportação ou atividades conexas.

pequena empresa, entre outros. Micro empresa é aquela que não empregue mais de cinco trabalhadores e o seu volume de negócios não ultrapasse 5 000 000 de escudos (45.367,52 €). Por seu turno, pequena empresa é aquela que empregue entre seis e dez trabalhadores e o seu volume de negócios não ultrapasse os 10 000 000 de escudos (90 735.04 €).

De um modo geral, os contribuintes apurarão o imposto devido ao Estado através da aplicação de uma percentagem de 5% ao valor das vendas ou serviços realizados, com exceção das vendas de bens de investimento corpóreos que tenham sido utilizados na atividade por eles exercida. A este imposto não será deduzido qualquer valor de imposto suportado, contrariamente a Portugal em que se pode deduzir o IVA suportado com as despesas de funcionamento e com os investimentos.

4.7 Regimes Especiais de Tributação do IVA

Tal como referimos anteriormente, apresentamos um quadro com ilustrativo dos regimes especiais de IVA existentes nos PALOP, independentemente de fazerem parte do corpo do CIVA ou estarem regulamentados em diplomas avulsos/autónomos:

¹⁰⁹ Em Cabo Verde é estimado pela Direção Geral das Contribuições e Impostos.

Quadro 22 - Análise Comparativa dos Regimes Especiais

Regimes Especiais	Portugal	Moçambique	Cabo Verde
Agências de Viagens	DL n.º 221/85, de 3 de julho	Art.º 38 a 46 do RECIVA Decreto n.º 07/2008, de 16 de abril	Lei n.º 38/VI/2004, de 2 de Fevereiro
Bens em Segunda Mão	DL n.º 199/96, de 18 de Outubro	Art.º 47 a 49 do RECIVA Decreto n.º 07/2008, de 16 de abril	Lei n.º 32/VI/2003, de 15 de setembro
Regime de Caixa	DL n.º 71/2013, de 30 de maio	N/A	N/A
Ouro de Investimento	DL n.º 362/99, de 16 de Setembro	N/A	N/A
Regime de Bens em Circulação	DL n.º 147/2003, de 11 de julho	N/A	DL n.º 61/2003, de 30 de dezembro
Exportações e Importações das entidades que prosseguem fins humanitários	N/A	N/A	DL n.º 59/2003, de 30 de dezembro
Exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas	N/A	N/A	DL n.º 16/2004, de 20 de Maio
Regime de Tributação dos Combustíveis Líquidos Aplicáveis aos Revendedores	Art.º 69 a 75 do CIVA PT Aprovado pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro (OE)	N/A	N/A
Regime Forfetário dos Produtores Agrícolas	Art.º 59-A a 59-E do CIVA PT Aprovado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (OE)	N/A	N/A
Regime Especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no EM de consumo ou não estabelecidos na comunidade	DL n.º 158/2014, de 24 de outubro	N/A	N/A
Regime do Reembolso de IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso	DL n.º 186/2009, de 12 de agosto (*)	N/A	N/A

Fonte: *Elaboração Própria*

(*) Revoga o DL n.º 408/87, de 31 de dezembro (regime anterior).

Apesar de ser nossa intenção em investigações futuras abordar os regimes especiais de tributação do IVA, deixamos algumas notas que consideramos relevantes:

- ✓ A propósito do Regime de Tributação dos Combustíveis Líquidos aplicáveis aos Revendedores que transmitam: gasolina, gasóleo e petróleo carburante, o imposto liquidado é obtido com base na margem efetiva de vendas. Para a determinação desta margem os revendedores deverão apurar, por tipo de combustível: a) as quantidades vendidas, no respetivo período, bem como o valor das vendas correspondente, IVA excluído; b) o valor de aquisição das quantidades vendidas, IVA excluído, que corresponderá ao preço efetivo de aquisição constante das respetivas faturas de compra. A margem efetiva de vendas será, assim, obtida pela diferença entre o valor das vendas dos combustíveis líquidos, realizadas no período de tributação, e o correspondente valor de aquisição. É sobre esta margem que se aplica a respetiva taxa de IVA (normal: 23%). Contudo, o imposto suportado em investimentos e demais despesas de comercialização é dedutível, nos termos gerais;
- ✓ O Regime Forfetário dos Produtores Agrícolas tem por objetivo atenuar o imposto do IVA suportado na compra dos fatores de produção por pequenos produtores agrícolas, mediante a atribuição de uma compensação em sede de IVA. Podem enquadrar-se neste regime os produtores agrícolas que reúnam as condições de aplicação do regime especial de isenção, previsto no art.º 53 do CIVA PT. A nosso ver este regime é mais um benefício fiscal de que propriamente um regime especial de IVA. Por outro lado, decorre das possibilidades da Diretiva IVA;
- ✓ No que se refere ao Regime de Reembolso de IVA a Sujeitos Passivos não estabelecidos no EM de Reembolso e ao Regime Especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no EM de Consumo ou não estabelecidos na Comunidade, sublinhe-se apenas que tais regimes advêm do facto de Portugal ser EM da UE e, portanto, da dinâmica criada com a livre circulação de pessoas, bens e capitais num determinado espaço económico. Obviamente que não existe qualquer possibilidade de analogia com Moçambique e Cabo Verde.

4.8 Conclusões:

- ✓ As isenções, são as temáticas que mais divergem nos diversos Códigos, excetuando as isenções nas exportações que se aproximam significativamente, salvaguardando as características específicas de cada país;
- ✓ Do estudo efetuado concluímos que Moçambique e Cabo Verde adaptaram o CIVA à realidade do país, enquanto em Portugal o legislador não tem tanta liberdade para o fazer, uma vez que tem de ter sempre em conta as orientações dos normativos da UE. A título de exemplo, nas isenções internas, quer o CIVA MZ, quer o CIVA CV englobam isenções dos bens essenciais e outras isenções específicas, das quais destacamos a isenção das redes mosquiteiras, no CIVA MZ, e a isenção das operações com a extração e venda de areias, CIVA CV, entre outros;
- ✓ No contexto das isenções internas é possível destacar a flexibilidade que existe em Portugal e Cabo Verde, relativamente às operações ligadas à Segurança e Assistência Social. Nestes países, para além do sistema de segurança social e das instituições particulares de solidariedade social, também beneficiam das isenções outras pessoas físicas ou jurídicas (inclui empresas), desde que não recebam em troca qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou dos destinatários dos serviços. Enquanto que, em Moçambique, apenas beneficiam destas isenções as entidades públicas ou os organismos sem finalidade lucrativa;
- ✓ Relativamente às isenções das operações bancárias e financeiras, o CIVA MZ e o CIVA CV são específicos e diretos. Estão isentas todas as operações bancárias e financeiras. Por seu turno, em Portugal estão isentas apenas algumas operações como por exemplo: a concessão e a negociação de créditos, negociação de fianças, avales, cauções e garantias, entre outros;
- ✓ Ao nível das isenções nas importações é possível verificar que o CIVA MZ e CIVA CV, para além de englobarem um maior número de operações isentas (materiais e equipamentos eleitorais, livros culturais e científicos, objetos de arte, entre outros), também incentivam o Investimento Direto Estrangeiro. No caso concreto de Moçambique através da isenção das importações de equipamentos para a prospeção e pesquisa mineira, petrolífera e investimentos em empreendimentos. Por sua vez, o

Estado de Cabo Verde beneficia com o direito à isenção nas importações de máquinas, instrumentos e utensílios para estabelecimentos industriais e hoteleiras;

- ✓ Os Códigos de IVA de Moçambique e Cabo Verde isentam também as importações de todos os bens (com exceção de viaturas para Cabo Verde) realizadas pelos emigrantes, bolseiros e funcionários públicos que regressam definitivamente para o país;
- ✓ No que se refere à renúncia às isenções, em Moçambique e Cabo Verde apenas é possível a renúncia nas transmissões e nas prestações de serviços no âmbito de atividade agrícola, silvícola, pecuária e pesca, como existiu em Portugal até a entrada em vigor do OE 2013. O CIVA PT apresenta um conjunto mais vasto de situações de renúncia à isenção que não estão previstas no CIVA MZ nem no CIVA CV. Acreditamos, contudo, que com o passar dos anos vão ser incluídas, como é o caso da renúncia à isenção ao nível da formação profissional e da saúde. Já no que se refere à renúncia à isenção dos imóveis, a principal razão de ser está escrita no preâmbulo do DL n.º 21/2007: uma medida destinada a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso fiscais, seguindo as melhores práticas adotadas em outros EM da UE. Neste sentido, é pouco provável que Moçambique e Cabo Verde adotem esta possibilidade de renúncia;
- ✓ Em relação aos Regimes Especiais de Isenção, concluímos que as diferenças são mais notórias ao nível da designação do próprio regime e dos limites de cada um. Não há divergências significativas ao nível da essência, nos que são comparáveis. Obviamente naqueles regimes, adotados por Portugal decorrentes de imposição/harmonização comunitária (da UE) não existem quaisquer hipóteses de comparação ou analogia;
- ✓ Por último, no que se refere aos regimes especiais de tributação, Portugal apresenta um número muito significativo quando comparado com Moçambique e Cabo Verde.

5. Imposto sobre o Consumo nos PALOP

5.1 Breves Considerações

Neste capítulo procuramos expor a situação dos PALOP que ainda não adotaram o IVA (Angola, Guiné-Bissau e São Tomé e Príncipe). Caraterizando os vários Imposto sobre o Consumo (IC) adotados, dando ênfase às principais diferenças e pontos de convergência entre esses impostos e, na medida de possível, comparando-os com o IVA.

Presentemente em **Angola**, vigora o Imposto sobre o Consumo (IC AG) ⁽¹¹⁰⁾. Alguns autores defendem que Angola tem vindo a dar passos largos para a adoção do IVA. Palma (2014) defende que a introdução de um modelo IVA de tributação abrangente possibilitaria a adoção de taxas reduzidas, que por sua vez permitiria a diversificação das receitas tributárias em Angola, muito dependentes das indústrias extrativas. A autora refere ainda que a adoção do IVA colmataria uma das grandes desvantagens do IC angolano que consiste na sua falta de generalidade e nos efeitos cumulativos ou em cascata que inevitavelmente acaba por gerar, provocando distorções significativas na atividade económica, não se alcançando a desejada neutralidade económica.

Relativamente à **Guiné-Bissau**, o imposto que tributa as despesas é o Imposto Geral sobre Vendas e Serviços (IGV) ⁽¹¹¹⁾. A introdução deste imposto teve como principal objetivo a abrangência, visando a globalidade do consumo, através da tributação de todos os bens e serviços ainda que estes, num primeiro momento, sejam limitados aos mais relevantes e que possibilitam um controlo efetivo. Adaptou-se uma estrutura plurifásica limitada, dando-se, assim, passos cautelosos no sentido de um futuro IVA, com base mais alargada, ao permitir-se, desde logo, a dedução do imposto suportado, nas situações em que o seu controlo se mostra possível.

Em relação a **São Tomé e Príncipe**, com a reestruturação da economia nacional, reconhece-se a necessidade de rever o regime jurídico do Imposto sobre o Consumo (IC STP) ⁽¹¹²⁾, de forma a garantir a evolução e a progressividade para um imposto geral sobre o consumo.

¹¹⁰ Aprovado pelo Decreto n.º 41/99, de 10 de dezembro.

¹¹¹ Aprovado pela Lei n.º 16/97, de 31 de março.

¹¹² Regulado pelo DL n.º 20/76, de 30 de junho.

5.2 Estudo Comparativo do IC versus IVA

A análise incidirá, entre outros, nas seguintes temáticas: incidência objetiva e subjetiva, isenções, determinação do valor tributável, taxas, direito à dedução e obrigações dos contribuintes. Começamos pela **incidência objetiva**:

Quadro 23 - Análise Comparativa da Incidência Objetiva

Angola	Guiné-Bissau	São Tomé e Príncipe
Artigo 1º do IC AG (Fator Gerador de Imposto)	Artigo 1º do IGV (Incidência)	Artigo 1º IC STP (Incidência)
Estão sujeitos ao imposto: <ul style="list-style-type: none">✓ As produções;✓ As importações;✓ As vendas; e✓ As prestações de serviços.	Estão sujeitos ao imposto: <ul style="list-style-type: none">✓ As transmissões de bens móveis corpóreos;✓ As importações de bens; e✓ As prestações de serviços.	Estão sujeitos ao imposto: <ul style="list-style-type: none">✓ As produções;✓ As vendas;✓ As importações de bens; e✓ As Prestações de serviços.

Fonte: Elaboração Própria.

Em **Angola e São Tomé e Príncipe** o IC incide sobre as importações, as vendas, as produções ⁽¹¹³⁾ e as prestações de serviços. De acordo com o art.º 1 do IC AG, estão sujeitas a imposto: a produção e importação de mercadorias; arrematação ou venda realizadas pelos serviços aduaneiros; utilização dos bens ou matérias-primas fora do processo produtivo que beneficiaram da desoneração do imposto; consumo de água e energia; serviços hoteleiros; locações; serviços de consultoria; serviços fotográficos; serviços portuários e aeroportuários; serviços de segurança privada; serviços de turismo e viagens; entre outros. Por seu turno, em São Tomé e Príncipe, segundo art.º 1 do Imposto sobre o Consumo de São Tomé e Príncipe (IC STP), estão sujeitos a imposto: a venda ou qualquer outra forma de alienação onerosa realizada por produtores, a importação de mercadorias e as prestações de serviços.

Relativamente à **Guiné-Bissau**, de acordo com o art.º 1 do IGV, o imposto incide sobre as transmissões de bens corpóreos, as importações e as prestações de serviços. Neste ponto, o IGV é o que mais se aproxima do IVA. É o mais abrangente, com uma base mais alargada e parecida com a do IVA. Consegue tributar um maior leque de bens e serviços. Não se restringe a enumerar os bens e/ou serviços que são tributados pelo imposto, como é o caso de Angola e de São Tomé e Príncipe.

¹¹³ No caso específico de São Tomé e Príncipe o Regulamento não especifica o tipo de produções.

Analisada a incidência objetiva, vejamos, agora, a **incidência subjetiva**, isto é, os sujeitos passivos do imposto.

Quadro 24 - Análise Comparativa da Incidência Subjetiva

Angola	Guiné-Bissau	São Tomé e Príncipe
Artigo 2º do IC AG (Sujeito Passivo)	Artigo 2º do IGV (Sujeito Passivo)	Artigo 3º do IC STP (Sujeito Passivo)
São sujeitos passivos as pessoas singulares, coletivas ou outras entidades que pratiquem: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Vendas; ✓ Importação de bens; e ✓ Prestação de Serviços. 	São sujeitos passivos do imposto: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Contribuinte; ✓ Contribuinte-substituto; ✓ Responsável. 	O imposto é devido pelos: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Produtores; ✓ Importadores; e ✓ Prestadores de Serviços

Fonte: Elaboração Própria.

A **incidência subjetiva** define quem são os sujeitos passivos do imposto. Segundo o art.º 2 do IC AG são sujeitos passivos as pessoas singulares, coletivas ou outras entidades que: **i)** praticam operações de produção, fabrico ou transformação bens; **ii)** procedam a arrematação ou venda em hasta pública de bens; **iii)** procedam a importação; **iv)** procedam ao fornecimento de água e energia; e **v)** forneçam serviços de consultoria; serviços fotográficos; serviços portuários e aeroportuários; serviços de segurança privada; serviços de turismo e viagens; entre outros.

Em **Guiné-Bissau**, de acordo com art.º 2 do IGV, são sujeitos passivos do imposto: o contribuinte, o responsável, e o contribuinte-substituto.

São **contribuintes do IGV** as pessoas singulares ou coletivas que, sem vínculo de emprego, desenvolvam uma atividade de produção, de comércio, de prestação de serviços, de importação, sujeitas à incidência do IGV. Também adquirem o estatuto de contribuinte os que em fatura ou documento equivalente mencionem indevidamente IGV, bem como, o Estado, demais pessoas coletivas de direito público e bem assim as empresas concessionárias, quando desenvolvem uma atividade sujeita à tributação do IGV.

São sujeitos passivos, na condição de **responsáveis** pelo pagamento do imposto, toda pessoa singular ou coletiva, assim como transportadores, armazenistas e depositários que detenham a posse de bens sujeitos a IGV e que estejam desacompanhados de documentação comprovativa da sua aquisição na forma legal no País, com o efetivo pagamento do imposto devido, se for o caso. São, ainda, responsáveis pela cobrança do

imposto os beneficiários de serviços de qualquer natureza localizados no território nacional, quando o prestador estiver localizado no exterior.

Por fim, são **contribuintes-substitutos** aqueles que, por expressa disposição legal e para além de terem a obrigação do imposto devido nas operações por eles realizadas, forem incumbidos de efetuar a liquidação e retenção do IGV referente a clientes, nomeadamente, retalhistas, ou prestadores de serviços sedeados fora do território nacional, na forma em que for regulamentado em ato administrativo próprio, submetido ao Conselho de Ministros.

Relativamente a **São Tomé e Príncipe**, de acordo com o n.º 1 do art.º 3 do IC STP, são devedores do imposto: os produtores (quando se trate de mercadorias de produção local), os importadores (quando se trate de mercadorias importadas) e os prestadores de serviços. Consideram-se produtores as pessoas singulares ou coletivas que produzam, transformem ou embalem mercadorias, sejam quais forem os processos ou os meios utilizados.

Em comparação com IVA, o IGV é o que tende a aproximar-se mais, tendo em conta que permite até tributar os sujeitos passivos que mencionam indevidamente o imposto em fatura ou documento equivalente, à semelhança de qualquer Código do IVA.

No que se refere às **isenções** preconizadas nos vários IC, atende-se ao quadro seguinte:

Quadro 25 - Análise Comparativa das Isenções

Angola	Guiné-Bissau	São Tomé e Príncipe
Artigo 4º do IC AG (Isenções)	Artigo 9º do IGV (Isenções)	Artigo 4º do IC STP (Isenções)
Estão isentas: ✓ Exportações; ✓ Importações.	Estão isentas: ✓ Exportações; ✓ Importações.	Estão isentas: ✓ Exportações; ✓ Importações.

Fonte: Elaboração Própria.

De acordo com o art.º 4 do IC AG estão isentos de imposto: os bens exportados, desde que a exportação seja feita pelo próprio produtor ou entidade vocacionada para o efeito; os bens importados pelas representações diplomáticas e consulares; os bens manufaturados em resultado de atividades desenvolvidas por processos artesanais; as matérias-primas e os materiais subsidiários, incorporados no processo de fabrico, bem como, os animais destinados à procriação, mediante informação dos Serviços de Veterinária.

De realçar que em sede de IVA, a regra é as importações estarem sujeitas a imposto, com as exceções (já analisadas) do art.º 15 do CIVA PT e dos correspondentes artigos do CIVA MZ e CIVA CV.

Em relação à **Guiné-Bissau**, segundo art.º 9 do IGV, estão isentos de imposto as importações definitivas de bens, relativamente às seguintes entidades: **i)** missões diplomáticas; **ii)** organismos internacionais; **iii)** cooperativas; **iv)** emigrantes; e **v)** antigos combatentes. Estão igualmente isentas as importações temporárias de bens, ainda que estes venham a ser objeto de reparação ou benefício, desde que os referidos bens sejam reexportados nos prazos e nos termos estabelecidos na legislação aduaneira, bem como a generalidade das exportações de bens e serviços.

Relativamente a **São Tomé e Príncipe**, de acordo com art.º 4 do IC STP, estão isentas deste imposto: as mercadorias de produção local, exportadas ou reexportadas; as matérias-primas; os equipamentos e os artefactos acabados ou semiacabados, importados ou de produção local; os materiais importados ou de produção local destinados à embalagem de produtos agrícolas a exportar; o álcool que seja necessário, por qualquer forma, à consecução dos fins industriais de empresas que exerçam atividades em São Tomé e Príncipe; os produtos artesanais; bem como as mercadorias importadas por organizações internacionais e pelas embaixadas e consulados estrangeiros.

Comparativamente ao IVA este é um dos pontos que mais diverge, uma vez que, os IC vigentes nestes países apenas incluem isenções nas operações de importações e de exportações e não englobam isenções nas operações internas. O que levanta algumas questões pertinentes, como por exemplo: será que as operações ligadas à saúde, à educação, à segurança e assistência social são tributadas?

Outro aspeto relevante para análise é o **valor tributável**, ou seja, a “base de incidência” à qual se aplica o IC. Para o efeito, considere-se o seguinte quadro:

Quadro 26 - Análise Comparativa do Valor Tributável

Angola	Guiné-Bissau	São Tomé e Príncipe
Artigo 9º do IC AG (Valor Tributável)	Artigo 10º e 11º do IGV (Valor Tributável nas operações Internas e nas Importações)	Artigo 7º IC STP (Determinação da Matéria Coletável)
O valor tributável sujeito a imposto será: <ul style="list-style-type: none"> ✓ O preço de custo; ✓ Valor aduaneiro; ✓ Valor das vendas; ✓ Preço pago pelo consumo e prestação de serviços. 	O valor tributável sujeito a imposto: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Preço ilíquido; ✓ Valor aduaneiro. 	O valor da matéria coletável: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Quantidade e o valor das mercadorias sujeitas a imposto de consumo.

Fonte: Elaboração Própria.

De acordo com o n.º 1 do art.º 9 do IC AG, o valor tributável sujeito a imposto será: **i)** para os bens produzidos no país, o preço de custo à porta do armazém; **ii)** para os bens importados, o seu valor aduaneiro; **iii)** nas arrematações ou vendas, o valor por que tiveram sido efetuadas; e **iv)** no consumo de água e energia e nas prestações de serviços, o preço pago. Segundo o n.º 3 do art.º 9, ao valor tributável apenas será deduzido o valor dos descontos ou abatimentos concedidos a título de redução de preço por pagamento antecipado e que figurem em separado na fatura ou documento equivalente.

No que diz respeito a **Guiné-Bissau**, segundo art.º 10 do IGV, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o preço ilíquido praticado sem consideração das deduções que tiverem sido efetuadas por qualquer meio ou processo, designadamente a título de desconto, abatimento ou bónus. No que concerne à importação, de acordo com art.º 11, o valor tributável é o valor aduaneiro determinado nos termos das leis e regulamentos alfandegários, acrescido dos direitos e demais imposições devidos na importação.

Em relação a **São Tomé e Príncipe**, de acordo com o do art.º 7 do IC STP, os produtores de mercadorias deverão apresentar até ao dia 10 de cada mês, na repartição de finanças da sua área fiscal, uma declaração, em duplicado, da qual conste a quantidade e o valor das mercadorias sujeitas a imposto de consumo, por eles produzidas, que tenham vendido no mercado interno durante o mês anterior. O duplicado da declaração será devolvido ao

apresentante a título de recibo autenticado. Parece-nos que o IC STP é menos conciso na determinação do valor tributável que a legislação de Angola e Guiné-Bissau.

Definido o valor tributável, torna-se necessário conhecer **as taxas** a aplicar. Para isso, tenha-se em consideração o seguinte quadro comparativo:

Quadro 27 - Análise Comparativa das Taxas

Angola	Guiné-Bissau	São Tomé e Príncipe
Artigo 10º do IC AG (Taxas) ✓ A taxa é de 10%.	Artigo 15º do IGV (Taxas) ✓ A taxa é de 17%.	Artigo 12º do IC STP (Taxas) ✓ As taxas variam entre 0% e 120%.

Fonte: Elaboração Própria.

Em **Angola**, de acordo com o estatuído no n.º 1 do art.º 10 do IC AG, regra geral, aplica-se a taxa de 10 %, exceto nas situações previstas nas tabelas I, II e III, anexas ao Regulamento ⁽¹¹⁴⁾. A taxa reduzida aplica-se a bens alimentares, atividade agrícola, à saúde, livros, equipamentos para setores fulcrais da economia, mas também a bens como ouro em pó, aeronaves e armas para fins militares. No que se refere aos serviços, as telecomunicações e os serviços de consultadoria são tributados à taxa de 5%, enquanto os serviços hoteleiros são sujeitos à taxa de 10%. Tributados à taxa de 20% ou 30% enquadram-se os restantes bens (tabela do Anexo II). Portanto, face a este panorama, em nossa opinião, não é linear definir, a taxa de 10% como regra.

Em relação a **Guiné-Bissau**, de acordo com o art.º 15 do IGV, a taxa aplicada do imposto é de 17%. Todavia, o n.º 2 refere que excetua-se as importações, as transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista anexa ao código (produtos alimentares; produtos farmacêuticos; serviços efetuados no exercício de profissões de jurisconsulto, advogado e solicitador, entre outros), às quais é aplicada uma taxa de 10%.

Relativamente a **São Tomé e Príncipe**, de acordo com o art.º 12 do IC STP, as taxas do imposto são as constantes das tabelas anexas (aplicam-se taxas desde 0% até 120%, sendo que taxa de 0% é aplicado aos bens essenciais: arroz; açúcar; fósforos, entre outros e a taxa

¹¹⁴**Anexo I** - Tabela do Imposto de Consumo de bens sujeitos à taxa reduzida (de 2%); **Anexo II** - Tabela do Imposto de Consumo das mercadorias importadas e de produção nacional (taxa de 20% ou 30%); e o **Anexo III** – Tabela do Imposto de Consumo de Serviços (taxa de 5% ou 10%).

máxima é aplicada a bens considerados supérfluos: charutos; cigarros; tabacos, entre outros).

Estando identificado o “imposto liquidado”, analisemos, de seguida, se existem possibilidades de **dedução** do imposto suportado. Para o efeito, atente-se ao quando síntese seguinte:

Quadro 28 - Análise Comparativa do Direito à Dedução

Angola	Guiné-Bissau	São Tomé e Príncipe
N/A	<p>Artigo 18.º do IGV</p> <p>(Deduções)</p> <p>Para o apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos poderão deduzir ao imposto liquidado:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Imposto pago na importação de bens; ✓ O imposto pago pelas compras feitas a outros sujeitos passivos (nos termos do art.º 3 do IGV); ✓ O imposto pago proveniente de aquisição pela via da arrematação e venda judicial ou administrativa (nos termos do art.º 3 do IGV); ✓ Imposto pago nas aquisições de bens e serviços a outros [sujeitos] passivos. 	N/A

Fonte: Elaboração Própria.

Tal como no IVA, o IGV também prevê o direito a dedução do imposto. Segundo o art.º 18 do IGV, para apuramento do imposto devido os sujeitos passivos poderão deduzir ao imposto liquidado o imposto que suportaram nas seguintes aquisições diretamente destinadas às necessidades das operações sujeitas à efetiva tributação, concretamente: **i)** o imposto pago na importação de bens; **ii)** o imposto pago pelas compras feitas a outros sujeitos passivos (nos termos do art.º 3); **iii)** o imposto pago proveniente de aquisição pela via da arrematação e venda judicial ou administrativa (nos termos do art.º 3 do IGV); e **iv)** Imposto pago nas aquisições de bens e serviços a outros sujeitos passivos. Só confere direito à dedução o imposto mencionado em documentos de pagamento passados em forma legal em nome e na posse do sujeito passivo. No IVA a regra é a dedução operar-se a partir da fatura exceto nas importações e no Regime do IVA de Caixa, vigente em Portugal.

De acordo com o art.º 19 do IGV, o direito à dedução nasce no momento do pagamento do imposto, efetuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante o período de declaração, o montante do imposto dedutível durante o mesmo período. Esta dedução deverá ser efetuada no livro de registo de saída ou de prestação de serviços e demonstrada na receção dos documentos de pagamento.

Verificando-se situações de direito à dedução, é lógico que também estejam disciplinados os casos de **exclusão ao direito à dedução**. Atente-se ao quadro seguinte:

Quadro 29 - Análise Comparativa da Exclusão ao Direito à Dedução

Angola	Guiné-Bissau	São Tomé e Príncipe
N/A	<p>Artigo 18º do IGV</p> <p>(Exclusão ao Direito à Dedução)</p> <p>Exclui-se o direito à dedução, o imposto contido nas seguintes despesas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Despesas relativas à importação ou aquisição de viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas; ✓ Despesas respeitantes a combustíveis; ✓ Despesas com deslocações e estadias do sujeito passivo e seu pessoal; ✓ Despesas de divertimento e de luxo. 	N/A

Fonte: Elaboração Própria.

O IGV, no n.º 4 do art.º 18, similarmente ao IVA, exclui a possibilidade do direito à dedução do imposto suportado nas despesas relativas à importação ou aquisição de viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas, assim como de quaisquer outros bens que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não sejam destinados unicamente à atividade específica do sujeito passivo, sujeita à tributação, nomeadamente, o transporte de bens ou à utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial. Também não se pode deduzir o imposto das despesas respeitantes a combustíveis utilizados pelos meios de transporte já referidos. É igualmente excluído o direito à dedução das despesas com deslocações e estadias do sujeito passivo e do seu pessoal e das despesas de divertimento e de luxo.

Por último, procede-se à análise comparativa das **obrigações dos sujeitos passivos**, que sintetizamos no quadro seguinte:

Quadro 30 - Análise Comparativa das Obrigações dos Sujeitos Passivos

Angola	Guiné-Bissau	São Tomé e Príncipe
Obrigações Declarativas (artigo 5º e 14º do IC AG)	Obrigações Declarativas (artigo 16º, 17º e 30º do IGV)	Obrigações Declarativas (artigo 13º do IC STP)
Obrigações de Faturação (artigo 16º e 17º do IC AG)	Obrigações de Faturação (artigo 27º a 29º do IGV)	N/A
Obrigações Contabilísticas (artigo 18º do IC AG)	Obrigações Contabilísticas (artigo 31º a 33º IGV)	Obrigações Contabilísticas (artigo 18º de IC STP)

Fonte: Elaboração Própria.

Assim como no IVA, os sujeitos passivos terão de cumprir algumas obrigações: declarativas, de pagamento, de faturação e contabilísticas, que se especificam:

Obrigações Declarativas

Em **Angola**, de acordo com o art.º 5 do IC AG, os sujeitos passivos devem apresentar na Repartição da sua área, até ao último dia útil de cada mês, uma declaração em duplicado, conforme Modelo D ⁽¹¹⁵⁾, em que procedem à liquidação do imposto de consumo devido relativamente ao volume de operações tributáveis realizadas no mês anterior. O pagamento do imposto, segundo art.º 14 do IC AG, realiza-se através do preenchimento e entrega na dependência bancária ou entidade legalmente indicada para efeito, do Documento de Arrecadação de Receitas e dos meios de pagamentos adequados.

Em relação à **Guiné-Bissau**, de acordo com o art.º 30 do IGV, os sujeitos passivos obrigados a registo deverão apresentar, até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, nos serviços da Direção geral das Contribuições e Impostos (DGCI), nas repartições de finanças jurisdicionantes ou na rede bancária, uma declaração periódica relativa às operações efetuadas no mês anterior. Segundo art.º 23 do IGV, os sujeitos passivos são obrigados a entregar, simultaneamente com a declaração, o montante do imposto relativo às operações realizadas no mês apurado.

¹¹⁵ A declaração Modelo D é um mapa onde constam as **(i)** quantidades produzidas, **(ii)** quantidades vendidas com indicação dos respetivos compradores, **(iii)** quantidades exportadas e as **(iv)** quantidades existentes em armazém no fim de cada mês e que transitam para o mês seguinte.

Relativamente a **São Tomé e Príncipe**, o art.º 13 do IC STP diz-nos que o imposto devido pelas mercadorias produzidas no país será liquidado pela repartição de finanças competente para receber a declaração referida no art.º 7 do IC STP, até ao dia 20 do mês seguinte, competindo ao contribuinte efetuar o respetivo pagamento até ao último dia útil do mesmo mês.

Obrigação de Faturação

De acordo com o n.º 1 do art.º 16 do IC AG e do art.º 27 do IGV, os sujeitos passivos estão obrigados a emitir fatura ou documento equivalente para cada transmissão de bens ou prestação de serviços. Em **Guiné-Bissau** o IGV acrescenta que as faturas ou documentos equivalentes podem ser substituídos por guias ou notas de devolução, quando se trate de devoluções de bens, anteriormente transacionados.

Em **Angola** os documentos deverão ser processados em duplicado, exceto quando existir disposição legal que exija um maior número de exemplares ou quando o contribuinte o entenda necessário. Por sua vez, em **Guiné-Bissau**, o IGV refere que os documentos devem ser emitidos em triplicado, destinando-se o original e o duplicado ao cliente e o triplicado à contabilidade do sujeito passivo.

No que toca aos requisitos da faturação, o art.º 17 de IC AG e o art.º 27 do IGV, determinam que as faturas ou documentos equivalentes devem conter, minimamente, os seguintes elementos: nome, firmas ou denominação social, sede, o número de identificação fiscal, as taxas aplicáveis e o montante do imposto devido, bem como a discriminação exaustiva dos bens/serviços prestados, com indicação das quantidades, preços, valores e descontos ou abatimentos concedidos, entre outros requisitos.

A análise efetuada ao diploma do IC STP não nos permite concluir sobre as exigências legais dos documentos suporte das transações, afigurando-se apenas como certo a não exigência de fatura. Contudo, a legislação mais recente, concretamente o Código Geral Tributário, aprovado pela Lei n.º 6/2007, de 15 de maio já disciplina a obrigação de emissão bem como a violação do dever de emitir ou exigir faturas ou recibos.

Obrigações Contabilísticas

De acordo com o art.º 18 IC AG e o art.º 31 do IGV, a contabilidade deve estar organizada de forma possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao correto cálculo do imposto, bem como permitir o seu controlo imediato e evidenciar todos os dados necessários à resposta às exigências declarativas de controlo e pagamento.

Em **Angola**, os sujeitos passivos são obrigados a registar em livro próprio com referência a cada bem e em relação a cada mês: as quantidades produzidas, as quantidades vendidas (com indicação dos respetivos compradores), as quantidades exportadas e as quantidades existentes em armazém no fim de cada mês, e que transitam para o mês seguinte. Enquanto na **Guiné-Bissau** deverão ser objeto de registo, nomeadamente: as transmissões de bens e prestações de serviços; as importações de bens efetuados pelo sujeito passivo e destinadas às necessidades da sua empresa e as aquisições de bens ou serviços no quadro da sua atividade empresarial.

Relativamente a **São Tomé e Príncipe**, o art.º 18 IC STP dispõe que os produtores de bens sujeitos a imposto de consumo são obrigados a registar em livro próprio, com referência a cada mercadoria e em relação a cada mês: as quantidades produzidas, exportadas e vendidas no mercado interno; as quantidades de produtos vendidos para laboração de indústria ou incorporação em mercadorias por elas produzidas; as quantidades de produtos adquiridos para laboração da indústria ou incorporação em artigos por ela produzidos; as quantidades existentes em armazém ou depósito no fim de cada mês e que transitam para o mês seguinte.

Sublinhe-se que os prazos de escrituração na **Guiné-Bissau** são, comparativamente aos outros países, e mesmo aos PALOP que adotaram o IVA, significativamente inferiores. Na prática, a declaração do mês anterior deve ser declarada e comunicada até ao dia 15 do mês seguinte (art.º 30 do IGV). Por sua vez, a escrituração deve estar processada até ao limite da entrega da declaração.

5.3 Conclusões

- ✓ O IGV (Guiné-Bissau) é, entre os impostos sobre o consumo, o mais abrangente, na medida que incide sobre todos os bens e serviços e, por isso mesmo, o que mais se

aproxima do IVA, concretamente ao nível da incidência objetiva. Também o seu articulado aproxima-se substancialmente do CIVA, quer quanto ao imposto liquidado, dedutível, exclusão do direito à dedução, documentação suporte e entrega do imposto e outras obrigações legais;

- ✓ No que se refere ao IC AG (Angola), este imposto é menos abrangente que o IGV, na medida em que as prestações de serviços tributadas constam de uma tabela. Ao invés, em Guiné-Bissau o legislador não apresenta qualquer tabela, o que alarga o âmbito da tributação;
- ✓ O IC STP (São Tomé e Príncipe) encontra-se estagnado desde sua entrada em vigor, em 1975. O diploma sofreu apenas ligeiras alterações ao nível das taxas (recorde-se de 0% a 120%). No que toca à incidência objetiva, o imposto é bastante restrito, incidindo apenas sobre: as vendas ou alienações realizadas por produtores, as importações de mercadorias e as prestações de serviços;
- ✓ Em termos globais, os impostos sobre o consumo comportam poucas situações de isenção, em comparação com o IVA. Apenas estão isentas as operações de importações e de exportações. O que nos leva a concluir que as operações que usufruem das isenções internas em sede de IVA, por regra, consideradas de interesse público, como é o caso da saúde, segurança e assistência social e ensino, etc, são tributadas em sede de imposto sobre o consumo, ainda que a taxas mais reduzidas;
- ✓ Uma das conclusões que não podemos negligenciar é que o IGV é único que prevê o direito à dedução, bem com a exclusão do direito à dedução, para um conjunto de operações que (quase) coincidem com as existentes no IVA. De realçar que também é possível o crédito do imposto para períodos subsequentes, à semelhança do IVA, bem como a compensação de impostos que se mostrem devido ao Estado (cf. n.º 6 do art.º 19 do IGV). Neste caso, e relativamente ao CIVA PT, o IGV apresenta maior flexibilidade na compensação de outros impostos;
- ✓ Em relação às obrigações dos sujeitos passivos, Angola e Guiné-Bissau são os países cujo imposto sobre o consumo mais se assemelha ao IVA. Atente-se, por exemplo, que em São Tomé e Príncipe a obrigação de faturação não decorre do próprio diploma que criou o Imposto sobre o Consumo, mas de legislação posterior.

À laia de conclusão, ao nível das obrigações legais o IVA afigura-se-nos significativamente mais exigente.

6. Conclusões

6.1 Respostas às Questões da Investigação

A presente dissertação tem por finalidade analisar a tributação em sede de IVA nos PALOP. Analisámos a sua importância na receita fiscal de cada país e estudámos as diferenças e semelhanças relativamente ao CIVA PT. Em relação aos PALOP que ainda não adotaram o IVA, efetuámos estudo comparativo dos vários impostos sobre o consumo em vigor nesses territórios, evidenciando as suas aproximações ao imposto IVA.

Começámos por analisar os sistemas fiscais de cada país dos PALOP, efetuando uma resenha da sua evolução histórica até à situação atual, abordando igualmente a evolução das receitas fiscais. Posteriormente efetuámos algumas considerações sobre o IVA e elaborámos um estudo sinótico do IVA em vigor Moçambique e Cabo Verde, comparando-os com o regime de IVA vigente em Portugal. Para além disso, também evidenciámos as convergências e divergências entre os normativos dos países supracitados.

Ainda em sede de IVA, analisámos, de forma comparativa, as isenções dos vários Códigos em estudo, bem como os regimes especiais de tributação de IVA vigentes nos vários países. Por fim, abordámos a situação dos países do PALOP que ainda não adotaram o IVA, vigorando, nestes países, impostos (específicos) sobre o consumo.

Um dos objetivos principais da investigação consiste em verificar a importância e o contributo do IVA para a receita fiscal dos PALOP. Outro objetivo, traduz-se no estudo da aproximação e das divergências da tributação em IVA nos PALOP, relativamente à legislação aplicável em Portugal. Por último, o terceiro objetivo consiste em analisar, nos PALOP que ainda não adotaram o IVA, os principais aspetos de convergência e divergência dos IC face ao IVA.

Para a concretização do estudo foi utilizada uma metodologia qualitativa e de base documental, considerando o facto de se tratar de um estudo interpretativo, descritivo e comparativo.

Verificámos que os sistemas fiscais dos países dos PALOP tiveram a sua origem na época colonial. No entanto, ao longo dos anos cada país adaptou o sistema fiscal à sua realidade, tendo sempre como referência o sistema fiscal português.

Em Angola, o sistema fiscal está mais sustentado na tributação direta, mais especificamente na tributação da atividade petrolífera, sendo esta o motor da economia. Sublinhe-se que em 2014 os impostos diretos representaram 59% da total da receita fiscal angolana, tendo, por seu turno, o IC arrecadado apenas 17%.

O paradigma de Cabo Verde é distinto do de Angola. Com a implementação do IVA, no ano 2004, os impostos indiretos passaram a ter maior peso na receita fiscal. Em 2014 o IVA representou 37% da receita fiscal e o Imposto sobre as Transferências Internacionais 20%. Tratando-se de um país que aposta na prestação de serviços e no turismo é expectável que a tributação tenda a centra-se mais nos impostos indiretos.

Já em Moçambique, os impostos indiretos têm tido um maior peso na receita fiscal, representando 51% do total da receita arrecadada, sendo que o IVA contribui com 33%. Ao invés, a receita fiscal da Guiné-Bissau em 2014 ascendeu a 64%.

No caso de São Tomé e Príncipe, não tendo adotado o IVA, é apresentada uma estrutura fiscal idêntica aos países que já o adotaram, mas à custa do IC que no seu conjunto, em 2014, atingiu 57% do total da receita, com especial destaque para o Imposto sobre as Importações (50%).

Do estudo efetuado concluímos que, relativamente ao IVA, a sua implementação em Moçambique e Cabo Verde teve um impacto muito positivo na receita fiscal, passando este imposto a ser a principal fonte de receita.

Recorde-se que uma das questões fulcrais da nossa dissertação era: Quais as diferenças substanciais existentes entre os regimes de IVA dos PALOP e o vigente em Portugal? Da investigação concretizada é possível concluir que as principais diferenças estão relacionadas com o facto de Portugal ser EM da UE. A este nível encontramos diferenças substanciais nas regras de localização das operações e nas operações de *Reverse Charge*. Por outro lado, também são significativas as diferenças ao nível das isenções internas e das isenções nas importações. As taxas também diferem, mas não constituem uma questão primordial. Relativamente às outras temáticas verifica-se, na sua essência, uma aproximação, existindo, contudo, alguns aspetos específicos das culturas e interesses de cada país.

Ainda a título de conclusão, refira-se o seguinte: relativamente ao IVA que vigora em Portugal a legislação tem registado uma grande dinâmica ao nível das alterações e

adaptações, não tanto pela modificação do ambiente económico nacional, mas sim por imposição da UE.

Outra conclusão que nos proporciona a dissertação reside no facto de apesar de o CIVA MZ ser mais antigo que o CIVA CV, aquele parece que estagnou. Este último vem acompanhando, embora com alguma diferença temporal, as alterações do CIVA PT, adaptando-os às especificidades da sua realidade.

As diferenças mais significativas que detetámos, desenvolvidas no capítulo 3, assentam, essencialmente, nos seguintes pontos:

- ✓ Os devedores do imposto na maioria das situações são idênticos em todos os Códigos em análise, exceto os que realizam operações de *Reverse Charge*. Estes apenas estão presentes no CIVA PT (serviços de construção civil, sucatas - Anexo E - e direitos de emissão de gases com efeito de estufa) e no CIVA CV, apenas os que realizam serviços de construção civil;
- ✓ Relativamente à localização das operações, o CIVA PT para além da regra geral da localização das transmissões, que é igual em todos os Códigos, também inclui as regras especiais para operações específicas: as transmissões a bordo e as transmissões da energia elétrica, gás, calor, frio e similares;
- ✓ Em relação às localizações das prestações de serviços, o CIVA PT define duas regras gerais: **i)** as prestações de serviços efetuados a sujeitos passivos (neste caso a operação é tributada no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente); e **ii)** as prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos (nestas situações a tributação ocorre no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador). Por sua vez, o CIVA MZ e o CIVA CV apenas definem uma regra geral que é a mesma das transmissões de bens, ou seja, a regra do princípio da origem;
- ✓ Enquanto que, em Portugal existem três taxas (reduzida, intermédia e normal), no CIVA MZ e no CIVA CV existe apenas uma taxa: 17% e 15%, respetivamente. As discriminações positivas ao nível dos produtos e serviços faz-se, não pela redução de taxas, mas sim pela sua inclusão na lista das isenções;

No capítulo 4 analisamos as seguintes temáticas: isenções, renúncias às isenções, regimes especiais de isenção e os regimes especiais de tributação. Concluímos que estas temáticas

são as que mais diferem nos vários Códigos e legislação avulsa. As principais diferenças encontram-se ao nível das isenções nas operações internas e nas importações, uma vez que é nestas que o legislador pode adaptá-las às especificidades de cada país. Neste contexto, o legislador português está mais condicionado devido às orientações e imposições da UE.

Em Moçambique e Cabo Verde é mais visível essa adaptação à realidade visto que, para além de isentar os bens essenciais, ao nível das operações internas, também é possível verificar, nas importações, que estes países têm vindo a incentivar o Investimento Direto Estrangeiro. No caso de Moçambique, através da isenção de importações de equipamentos para a prospeção e pesquisa mineira, petrolífera e investimentos em empreendimentos. Por sua vez, o Estado de Cabo Verde concede isenção nas importações de máquinas, instrumentos e utensílios para estabelecimentos industriais e hoteleiros.

Para além das conclusões já reiteradas ainda detetámos outras diferenças importantes nas seguintes operações:

- ✓ No contexto das isenções internas é possível destacar a flexibilidade que existe em Portugal e Cabo Verde, relativamente às operações ligadas à Segurança e Assistência Social. Nestes países, para além do sistema de segurança social e das instituições particulares de solidariedade social, também beneficiam das isenções outras pessoas físicas ou jurídicas (inclui empresas), desde que não recebam em troca das mesmas qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou dos destinatários dos serviços. Enquanto que, em Moçambique, apenas beneficiam destas isenções as entidades públicas ou os organismos sem finalidade lucrativa;
- ✓ Relativamente às isenções das operações bancárias e financeiras, o CIVA MZ e o CIVA CV são específicos e diretos: estão isentas todas as operações bancárias e financeiras. Por seu turno, em Portugal estão isentas apenas algumas operações, como por exemplo, a concessão e a negociação de créditos, negociação de fianças, avales, cauções e garantias, entre outros. Esta situação gera, por vezes, questões de interpretação da Lei;
- ✓ Os Códigos de IVA de Moçambique e Cabo Verde isentam as importações de todos os bens (com exceção de viaturas, para Cabo Verde) realizadas pelos emigrantes, bolseiros e funcionários públicos que regressam definitivamente ao país. A nosso ver trata-se de um incentivo para o regresso das pessoas radicadas no estrangeiro;

- ✓ No que se refere à renúncia às isenções, em Moçambique e Cabo Verde, tal apenas é possível nas transmissões e nas prestações de serviços no âmbito de atividade agrícola, silvícola, pecuária e pesca, como já existiu em Portugal até à entrada em vigor do OE 2013. O CIVA PT apresenta um conjunto mais vasto de renúncias à isenção. Acreditamos que mais tarde serão previstas no CIVA MZ e no CIVA CV, especialmente as relacionadas com formação profissional e saúde;
- ✓ Já no que se refere à renúncia à isenção dos imóveis (no CIVA PT), recorda-se que a principal razão de ser está evidenciada no preâmbulo do DL n.º 21/2007: uma medida destinada a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso fiscais, seguindo as melhores práticas adotadas em outros EM da UE. Neste sentido, é pouco provável que Moçambique e Cabo Verde adotem esta possibilidade de renúncia, pelo menos no curto prazo;
- ✓ Em relação aos Regimes Especiais de Isenção, aferimos que as diferenças são mais notórias ao nível da designação do próprio regime e dos limites de cada um e que não há divergências significativas ao nível da essência;
- ✓ Ao nível dos regimes especiais de tributação que propusemos para trabalhos futuros, existem apenas dois regimes idênticos: Regimes das Agências de Viagens e Regimes de Bens em Segunda Mão. Portugal apresenta um conjunto de outros regimes que não tem aplicabilidade em Moçambique e Cabo Verde, logo à partida por serem propostos (impostos) pela UE.

Respondida a primeira questão referente aos países que adotaram o IVA, centremo-nos na reposta à segunda questão da investigação: Relativamente aos países que não adotaram o IVA, os respetivos IC aproximam-se ou divergem do IVA?

Antes de mais, os PALOP que ainda não adotaram o IVA são: Angola, onde vigora o IC AG; Guiné-Bissau, que adotou o IGV e São Tomé e Príncipe que se rege pelo IC STP. Do estudo efetuado concluímos que o imposto sobre o consumo que mais aproxima do IVA é o IGV, por ser um imposto plurifásico, atingindo um maior leque de bens e prestações de serviços, proporcionando ainda ao sujeito passivo o direito à dedução do imposto suportado na importação de bens e nas aquisições de bens e serviços, à semelhança do IVA. Em bom rigor, existem mais pontos de aproximação entre o IGV e o preceituado nos vários Códigos do IVA.

Em relação a Angola, chegámos às mesmas conclusões apresentado por Palma (2014): Angola tem vindo a dar passos largos no sentido da adoção do IVA. Contudo, o imposto vigente (IC AG) ainda não possui a característica de “generalidade”, ou seja, não abrange todas as transmissões de bens e prestações de serviços e, por outro lado, não evita o efeito cascata ou efeito cumulativo.

Por sua vez, São Tomé e Príncipe é o país que apresenta um IC que mais se distancia do IVA. O imposto que vigora atualmente mostra-se, em nossa opinião, ineficiente, desatualizado e descontextualizado em relação aos restantes países, isto porque passados 40 anos após a sua implementação as bases do imposto são muito próximas das originais e as atualizações introduzidas foram praticamente ao nível das taxas.

Por fim, em termos globais, os IC preveem poucas situações de isenção, em comparação com o IVA. Apenas estão isentas as operações de importações e de exportações. O que nos leva a inferir que as operações que usufruem das isenções internas em sede de IVA, por regra, consideradas de interesse público, como é o caso da saúde, segurança e assistência social e ensino, são tributadas em sede de IC.

6.2 Limitações e Dificuldades

A primeira dificuldade com que nos deparamos tem a ver com o facto de alguns PALOP ainda não terem, até à presente data, adotado o IVA, concretamente: Angola, Guiné Bissau e São Tomé e Príncipe. Ponderámos sobre a sua exclusão pura e simples, ou, em alternativa, abordar ainda que de forma mais sucinta os impostos sobre o consumo vigentes em cada um desses países, uma vez que, assim cremos, e no seguimento dos autores estudados, o IVA tenderá a universalizar-se. Decidimos com todas as consequências daí decorrentes (extensão da dissertação), enveredar pela segunda hipótese. Esta decisão apoia-se, sobremaneira, em dois pilares: **i)** no nosso interesse pessoal e profissional e **ii)** nas pretensões quanto às investigações futuras.

Ao nível das limitações, refira-se as relacionadas com a bibliografia. Nem sempre foi possível obter todas as informações desejadas e necessárias, nomeadamente no capítulo 2 não conseguimos retratar a evolução histórica do sistema fiscal de São Tomé e Príncipe e em relação à Guiné-Bissau tivemos que recorrer a ajuda e gentileza de especialistas no terreno. Se por um lado sentimos escassez na bibliografia, por outro lado, deparamo-nos

com várias atualizações fiscais, revogações e mudança de paradigma fiscal, mais especificamente em Cabo Verde com a reforma fiscal de 2015.

Apesar destas limitações e condicionantes, terminamos convictos que o trabalho ora desenvolvido constitui uma mais valia não só para outros investigadores como, numa vertente mais prática, para profissionais que se relacionem com estas temáticas.

6.3 Propostas de Investigações Futuras

Relativamente a trabalhos futuros, gostaríamos de deixar como pistas:

- i) A comparação entre IGV e o IVA vigente em Portugal, dada a sua similitude; e
- ii) A comparação dos regimes especiais de tributação do IVA nos PALOP. Tendo em conta que a investigação se baseou na comparação do regime geral, entendemos que essa investigação complementaria o trabalho por nós apresentado.

Referências Bibliográficas

- AEO. (2016). Portal da African Economic Outlook. Retrieved from <http://www.africaneconomicoutlook.org/po/>
- Afonso, A. (2011). Justiça Fiscal e o IVA. In P. Otero, F. Araújo, & J. T. da Gama (Eds.), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches* (pp. 9–50). Coimbra: Coimbra Editora.
- Aicep Portugal Global. (2016a). Portal da Agência para Investimento e Comércio Externo de Portugal. Retrieved from <http://www.portugalglobal.pt/>
- Aicep Portugal Global. (2016b). Portal da Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal. Retrieved from <http://portugalglobal.pt/>
- Aicep Portugal Global. (2016c). Portal da Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal. Retrieved from <http://www.portugalglobal.pt/PT/Internacionalizar/SobreMercadosExternos/Documents/Perfil/24.pdf>
- Aicep Portugal Global. (2016d). Portal da Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal. Retrieved from <http://www.portugalglobal.pt/>
- Aicep Portugal Global. (2016e). Portal da Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal. Retrieved from <http://portugalglobal.pt/>
- AIP. (2004). Estudo do Mercado de S . Tomé e Príncipe. *AIP/CCI - Associação Portuguesa/ Câmara de Comércio e Indústria*, 1–100.
- Banco de Portugal. (2014). Portal do Banco de Portugal. Retrieved from <http://www.bportugal.pt/>
- Basto, J. G. X. De. (1991). A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, (164).
- Bolnick, B., & Byiers, B. (2009). *Revisão do PARPA II — Sistema Tributário em Moçambique* (Vol. I). USAID.
- Câmara de Comércio Indústria e Turismo de Portugal e Cabo Verde. (2016). Portal da Câmara de Comércio Indústria e Turismo de Portugal e Cabo Verde. Retrieved October 15, 2015, from <http://www.portugalcabo Verde.com/main.php>
- Cassamá, M. (2010). *Esforço Fiscal nos Países em Desenvolvimento: O Caso da Guiné-Bissau* (Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, Portugal).
- Charlet, A., & Owens, J. (2010). Une Perspective Internationale sur la TVA. *Revue de Droit Fiscal*, 39, 9–17.
- Cruz, R., & Santos, A. C. Dos. (1994). A Fiscalidade Angolana entre os Constrangimentos do Subdesenvolvimento e as Exigências do Desenvolvimento. *Fisco*, 61, 24 – 36.
- Decreto – Lei n.º 13/93, de fevereiro, Diário da República de São Tomé e Príncipe, n.º 20 (1993).
- Decreto Legislativo Presidencial n.º 05/11, de 30 de dezembro, Diário da República de Angola Iª Série: n.º 252 (2011).
- Decreto n.º 07/84, de 03 de março, Boletim Oficial da República da Guiné-Bissau, n.º 9, suplemento de 3 de agosto (1984).
- Decreto n.º 23/83, de 06 de agosto, Boletim Oficial da República da Guiné-Bissau, n.º 32, suplemento de 6 de agosto (1983).
- Decreto n.º 41/99, de 10 de dezembro, Diário da República de Angola (1999).
- Decreto n.º 46/2004, de 27 de outubro, Boletim Oficial da República de Moçambique: I Série, n.º 43 (2004).

Decreto n.º 56/2003, de 24 de dezembro, Diário da República de Moçambique: I Série -A, 296 (2003).

Decreto n.º 08/84, de 03 de março, Boletim Oficial da República da Guiné-Bissau, n.º 9, 2.º Suplemento de 3 de março (1984).

Decreto n.º 05/84, de 03 de março, Boletim Oficial da República da Guiné-Bissau, n.º 30, Suplemento de 3 de março (1984).

Decreto Presidencial n.º 03/2007, de 25 de maio, Diário da República de São Tomé e Príncipe, n.º 21 (2007).

Decreto-Lei n.º 18/99, de 26 de abril, Boletim Oficial da República de Cabo Verde: I Série n.º 13 (1999).

Decreto-Lei n.º 26/2009, de 26 de agosto, Diário da República de São Tomé e Príncipe, n.º 51 (2009).

Diploma Legislativo n.º 230, de 18 de Maio, Angola (1931).

Diploma Legislativo n.º 44044, de 13 de outubro, Angola (1970).

FMI. (2005). *Guinea-Bissau : Selected Issues and Statistical Appendix. International Monetary Fund - Publication Services*. Washington, D.C. Retrieved from <http://www.imf.org>

Instituto Nacional de Estatística de Angola. (2014). Portal do Instituto Nacional de Estatística de Angola. Retrieved from <http://www.ine.gov.ao/xportal/xmain?xpid=ine>

Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde. (2010). Portal do Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde. Retrieved from <http://www.ine.cv/>

Instituto Nacional de Estatística de São Tomé e Príncipe. (2012). Portal do Instituto Nacional de Estatística de São Tomé e Príncipe. Retrieved from <http://www.ine.st/>

ITD. (2013). International Tax Dialogue. Retrieved October 12, 2015, from <http://www.itdweb.org/>

Lei n.º 16/2008, de 31 de dezembro, Diário da República de São Tomé e Príncipe, n.º 67 (2009).

Lei n.º 11/2007, de 27 de junho, Boletim Oficial da República de Moçambique: I Série, n.º 26 (2007).

Lei n.º 12/2007 de 27 de junho, Boletim Oficial da República de Moçambique: I Série, n.º 26 (2007).

Lei n.º 14/VI/2002, de 19 de setembro, Boletim Oficial da República de Cabo Verde: I Série n.º 28, Suplemento 6/03 (2002).

Lei n.º 17/2008, de 31 de dezembro, Diário da República de São Tomé e Príncipe, n.º 68 (2009).

Lei n.º 17/2009, de 10 de dezembro, Boletim Oficial da República de Moçambique: I Série, n.º 36, Suplemento (2009).

Lei n.º 18/14, de 22 de Outubro, Diário da República de Angola: Iª Série n.º 192 (2014).

Lei n.º 19/14, de 22 de Outubro, Diário da República de Angola: Iª Série n.º 192 (2014).

Lei n.º 21/VI/2003, de 14 de julho, Boletim Oficial da República de Cabo Verde: I Série n.º 21 (2003).

Lei n.º 22/VI/2003, de 14 de julho, Boletim Oficial da República de Cabo Verde: I Série n.º 21 (2003).

Lei n.º 32/2007, de 31 de dezembro, Boletim Oficial da República de Moçambique: I Série, n.º 52, 3.º Suplemento (2007).

Lei n.º 33/2007, de 31 de dezembro, Boletim Oficial da República de Moçambique: I Série, n.º 52, 3.º Suplemento (2007).

Lei n.º 34/2007, de 31 de dezembro, Boletim Oficial da República de Moçambique: I

- Série, n.º 52, 4.º Suplemento (2007).
- Lei n.º 05/2007, de 11 maio, Diário da República de São Tomé e Príncipe, n.º 17 (2007).
- Lei n.º 78/VIII/2014, de 31 de dezembro, Boletim Oficial da República de Cabo Verde: I Série n.º 81 (2014).
- Lei n.º 82/VIII/2015, de 7 de Janeiro, Boletim Oficial da República de Cabo Verde: I Série n.º 3 (2015).
- Lopes, C. A. C. (2009). *As Vicissitudes dos Impostos Indirectos no Sistema Fiscal Cabo-Verdiano* (Monografia na Universidade Jean Piaget de Cabo Verde). Retrieved from <http://www.unipiaget.cv/>
- Machado, J. E. M., & Costa, P. N. Da. (2012). *Curso de Direito Tributário* (2ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Ministério da Economia e Finanças. (2016). Portal do Ministério da Economia e Finanças - Moçambique. Retrieved November 20, 2015, from <http://www.mf.gov.mz/web/guest>
- Ministério da Economia e Finanças de Guiné-Bissau. (2015). Lei do Orçamento. Retrieved October 12, 2015, from <http://www.mef-gb.com/pt/>
- Ministério das Finanças de Angola. (2015). Portal do Ministério das Finanças. Retrieved October 19, 2015, from <http://www.minfin.gv.ao/docs/dspOrcaPass.htm>
- Ministério das Finanças e Administração Pública. (2014). Portal do Ministério das Finanças e Administração Pública - República Democrática de São Tomé e Príncipe. Retrieved November 23, 2015, from <http://www.min-financas.st/index.php/pt/>
- Ministério das Finanças e do Planeamento. (2014). Portal do Ministério das Finanças e do Planeamento de Cabo Verde. Retrieved November 23, 2015, from <http://www.minfin.gov.cv/>
- Monteiro, D. D. C. V. (2012). *Importância de Informação Contabilística na Determinação da Matéria Colectável: Caso Polar LDA*. (Monografia de Licenciatura na Universidade de Cabo Verde - Escola de Negócios e Governação, Cabo Verde). Retrieved from <http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/>
- Nascimento, B. K. Do. (2012). *Finanças Públicas em S. Tomé e Príncipe - Perspectiva Histórica e Analítica* (Dissertação de Mestrado da Universidade Portuguesa Infante D. Henrique, Porto, Portugal). Retrieved from <http://repositorio.uportu.pt/jspui/handle/11328/437>
- Palma, C. C. (2011). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Moçambique* (5th ed.). Coimbra: Almedina.
- Palma, C. C. (2012). O Sistema de IVA em Moçambique - Adoção e Características Gerais. *Otoc*, 150, 40–48.
- Palma, C. C. (2014a). *O Imposto de Consumo em Angola*. Coimbra: Almedina.
- Palma, C. C. (2014b). O Sistema de IVA Cabo-Verdiano - Características Fundamentais. *Otoc*, 170, 38 – 44.
- Pereira, P. T., Afonso, A., Arcanjo, M., & Santos, J. C. G. (2012). *Economia e Finanças Públicas* (4ª ed.). Lisboa: Escolar Editora.
- Pinto, M. S., Lopes, M. C., & Marreiros, J. M. M. (2003). *Exercícios Práticos Resolvidos* (2nd ed.). Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Ricardo, J. F. (2015). *Direito Tributário* (17th ed.). Porto: Vida Económica.
- Sanches, J. L. S. (2010). *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2011). *Como Fazer Investigação, Dissertação, Teses e Relatórios*. Pactor - Edições de Ciências Sociais e Política Contemporânea.
- Vasques, S. (1999). *Legislação Fiscal de Moçambique*. Lisboa: Fim de Século Edições.

- Vasques, S. (2006). A Introdução do IVA em Cabo Verde. *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco III - Dir. [de] Jorge Miranda - Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 953–967.
- Vasques, S. (2012). O IVA Como Imposto Geral Sobre o Consumo. *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, (50), 5–26.